

مَبَادِئُ عِلْمِ المَالِيَّةِ العَامَّةُ

AC √ %

MRC M- M+

النفقات العامة

الإيرادات العامة

الميزانية العامة للدولة

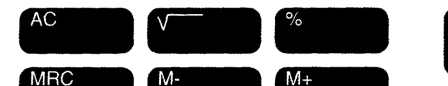
مع الاشارة إلى قواعد إعداد الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وتطورها

دكتور عبدالله الصعيدي

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية شرطة دبي

الطبعة الأولى - ٢٠٠٠م

مَبَادِئُ
عِلْمِ المَالِيَّة العَامَّةُ



النفقات العامة

الإيرادات العامة

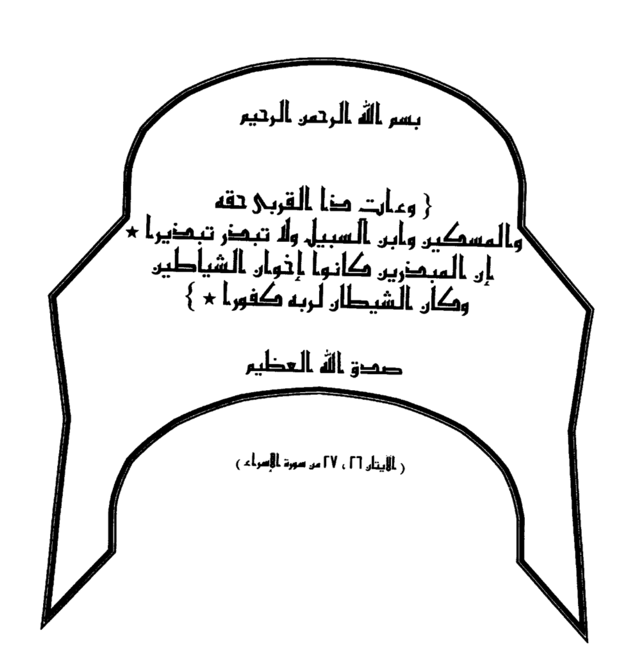
الميزانية العامة للدولة

مع الاشارة إلى قواعد إعداد الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وتطورها

دكتور عبدالله الصعيدي

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة

الطبعة الأولى - ٢٠٠٠م


بسم الله الرحمن الرحيم
{ وءات ذا القربى حقه
والمسكين وابن السبيل ولا تبذر تبذيرا ★
إن المبذرين كانوا إخوان الشياطين
وكان الشيطان لربه كفورا ★ }
صدق الله العظيم
(الآيتان ٢٦ ، ٢٧ من سورة الإسراء)

مقدمة :

موضوع الدراسة وخطتها

١- موضوع الدراسة :

في دراسة "علم الاقتصاد" يعرّف الكتاب "الحاجة" بأنها : الرغبة في الحصول على نفع أو إشباع معين ، أو الشعور بألم يقتضي دفعه أو التخفيف من حدته . وطبقاً لذلك ، تنقسم الحاجات في المجتمع إلى أنواع متعددة يؤسس كل منها على معيار محدد[1]. ومن التقسيمات التي تهمنا في مجال هذه الدراسة: الحاجات الفردية (أو الخاصة) والحاجات الجماعية (أو العامة) .

وإذا كان الأفراد أو المشروعات الخاصة هم الذين يتولون إشباع حاجاتهم الفردية أو الخاصة Individual wants عن طريق إنفاقهم الخاص ، فإن الدولة- ومن خلال مؤسساتها العامة المتنوعة- هي التي تتولى إشباع الحاجات الجماعية أو العامة Collective, Public wants عن طريق الإنفاق العام . وإذا كان السلوك الاقتصادي الخاص في إشباع الحاجة الخاصة يتفق في ظاهرة مع السلوك الاقتصادي العام في إشباع الحاجة العامة من حيث العمل على تحقيق أقصى منفعة ممكنة ، فإن لكل سلوك أو نشاط طبيعة خاصة نتيجة الاختلاف القائم بهذا النشاط الاقتصادي مع كل منهما ، واختلاف مجالات هذا النشاط والغاية منه ، ذلك أنه مثلاً إذا كان النشاط الخاص يستهدف تحقيق أقصى ربح ممكن ،

---

(١) فالحاجات تكون اقتصادية على أساس طبيعة الموارد أو الوسيلة اللازمة للإشباع ، وقد تكون ضرورية أو كمالية على أساس أهمية إشباع الحاجة بالنسبة لحفظ الحياة ورفع مستوى المعيشة ، كما أنها قد تكون حاضرة أو مستقبلة على أساس الوقت المحدد لإشباع الحاجة ، كما أن الحاجات قد تكون فردية (خاصة) أو جماعية (عامة) وفقاً لطبيعة الشخص المسئول عن تحقيق الإشباع . راجع تفصيل هذه التقسيمات في مؤلفنا: "مبادئ علم الاقتصاد- الجزء الأول" كلية شرطة دبي ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٨م ، ص ٦٩ وما بعدها .

فـإن النشـاط الاقتصادي العام يستهدف إشباع الحاجات الاجتماعية أو الحاجات العامة [1].

وحتى تتمكن الدولة من إشباع هذه الحاجات من خلال إنفاقها العام ، فإنهـا- وعـن طـريق السـلطة الحاكمـة- لا بـد وأن تحصل على الإيرادات المالية (الإيـرادات العامـة) من مصادر متعددة من أهمها : الضرائب والرسوم والقروض العامة والإصدار النقدي وإيرادات الدومين الخاص في صوره المتنوعة . ويلاحظ أن الإنفـاق العـام وكذلـك الإيـرادات العامـة يتخذان الشكل النقدي بصفة عامة ، والشكل العيني على نحو استثنائي[2].

هـذا التقابل الضروري بين النفقات العامة من ناحية ، والإيرادات العامة مـن ناحية أخرى ، والذي يمثل النشاط والنظام المالي للدولة (أو ماليتها العامة) يـتحقق في إطـار خطـة ماليـة للحكومة تمتد فترة زمنية محددة عبر المستقبل هي سنة عادة- تسمى الميزانية (الموازنة) العامة .

وهكـذا تشـكل الـنفقات العامـة ، والإيـرادات العامـة ، والميزانية العامة المحـاور الرئيسـية للنشـاط المـالي العـام ، كمـا أنهـا تشكل العناصر أو الأدوات الأساسـية للسياسـية المالية للدولة . وتستهدف هذه السياسة-كما سبق أن أشرنا إشـباع الحاجـات العامـة في المجـتمع من خلال : توفير السلع والخدمات العامة ، تحقيـق التشـغيل الكـامل لـلموارد الاقتصادية في إطار من الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وتحقيق العدل في توزيع الدخل والثروة القومية .

ويمكـن القـول -بناءً على ما تقدم- أن العناصر الثلاثة سالفة الذكر تمثل المحـتوى الأساسي للدراسة في هذا الكتاب . ومن ثم فإن علم المالية العامة يكون هـو العـلم الاجتماعي الذي يدرس المبادئ والقواعد والأسس التي تنظم النشاط

---

(1) راجع : د. عبدالهادي النجار، "مبادئ الاقتصاد المالي" درا النهضة العربية . القاهرة ، ١٩٨٨، ص٨ .

(2) راجع : د. رفعت المحجوب ، "المالية العامة" ، دار النهضة العربية. القاهرة ، ١٩٨٣، ص٩-١٠ .

المالي للدولة من حيث إجراء الإنفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة وإعداد الموازنة العامة وتنفيذها ورقابتها تحقيقاً للاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في المجتمع .

وقبل عرض خطة دراستنا لهذه العناصر ، يحسن أن نشير بإيجاز إلى النقاط التالية:

أولاً : الظاهرة المالية هي في حقيقتها ظاهرة اقتصادية ، ويرجع ذلك إلى أن الكميات المالية (النفقات العامة والإيرادات العامة) ليست إلا كميات اقتصادية ، إضافة إلى التأثير البالغ لهذه الكميات المالية في الاقتصاد القومي من ناحية ، وتأثرها به من ناحية أخرى .

ثانياً : السياسة المالية والسياسة الاقتصادية للدولة يجب أن تشكلا معاً وحدة واحدة ، ومن ثم فإن المحافظة على التوازن العام في الاقتصاد القومي يقتضي عدم وجود تعارض بينهما ، خصوصاً وأن السياسة المالية تشكل أهم أدوات السياسة الاقتصادية .

ثالثاً : يسلم الفقه المالي بحقيقة مؤداها أن النظام المالي في المجتمع لا بد وأن يكون انعكاساً للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق فيه . وانطلاقاً من هذه الحقيقة يلاحظ أن حجم الإنفاق العام يزيد في ظل النظام الاشتراكي عنه في ظل النظام الرأسمالي .

رابعاً : رغم اتجاه معظم دول العالم- خلال العقدين الأخيرين من القرن الحالي- إلى الأخذ بآليات اقتصاد السوق الحر (النظام الرأسمالي) وما يتبع ذلك من تشجيع النشاط الاقتصادي الخاص وانتشار ما سمي بظاهرة الخصخصة Privatization والتي تتمثل في تقليص دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتخليها عن بعض وحدات القطاع العام إلى القطاع الخالصة ، فإن ذلك لن ينقص الدور الهام للسياسة المالية العامة ، "فالسلع العامة الخاصة

كالدفاع والعدالة والنظام وحماية البيئة لا يمكن أن توفرها الأسواق الخاصة وحدها"[1]، كما أن السياسة المالية التي تتسم بالحذر والروية- أي التي تحقق التوافق بين أوجه العجز المالي والمعدلات المنخفضة المستقرة للتضخم والدين الأجنبي ذي المستوى المحتمل والجو المواتي للاستثمار الخاص- هي أمر لا مندوحة منه للاستقرار والتكيف . يضاف إلى ذلك أن الإصلاحات التي تتم في كثير من المجالات الأخرى مثل : التحرر المالي وخفض أسعار العملات وإلغاء القيود المفروضة على الأسعار وإصلاح التجارة وما إلى ذلك ، هي إصلاحات لا يسعها أن تعمل عملها إلا إذا أخذت الآثار المالية في الاعتبار[2].

خامساً : إن دراسة المالية العامة والتشريعات المالية تمثل أهمية بالغة لدارسي القانون بصفة خاصة ، ولكل متخذي القرار والمخططين للتنمية بصفة عامة: فإجراءات السياسة المالية تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على جميع الأفراد في المجتمع ، كما أن هذه الدراسة تعتبر تكملة ضرورية لدارسي الفروع الأخرى للقانون . كما أن صياغة أي سياسة للتنمية في معناها الواسع لا بد وأن تفرض مشكلات التمويل على المخطط وعلى متخذي القرارات . وقبل كل شيء ، فإن التمويل يعني تقديم الوسائل المناسبة للحكومة ، والتي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المخططة[3] . إن الضريبة- مثلاً- أصبحت أدوات هامة من أدوات التأثير في الإنتاج والاستهلاك والادخار وإعادة توزيع الدخل القومي[4].

---

(١) تقرير البنك الدولي عن التنمية في العالم، ١٩٩٦، ص١٤٤-١٤٥ .

(٢) تقرير البنك الدولي عن التنمية ، ١٩٨٨، ص١٨٦-١٨٧ .

(٣) E. Gannage ; "Financement du developpement" P.U.F, Paris, ١٩٦٩, P.V.

(٤) راجع مؤلفنا : "الضرائب والتنمية- دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر" دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٠، ٣١٠ ص .

٢- خطة الدراسة :

نظراً للعلاقة الوثيقة بين المالية العامة والتشريع المالي من ناحية والقانون من ناحية أخرى ، وكذلك نظراً لأهمية دراسة هذه المادة الدراسي القانون بصفة خاصة كما سبق أن بينا ، فقد جرى العرف الجامعي على تدريسها لهؤلاء الدارسين في كليات الشرطة وكليات الحقوق بالجامعات العربية منذ عقود عديدة.

وقد استقر هذا العرف على اشتمال هذه الدراسة على موضوعين متكاملين هما : الفن المالي أو فن المالية العامة من ناحية والتشريعات المالية (أي التشريعات الضريبية) من ناحية أخرى .

وتطبيقاً لذلك فإننا قد اتبعنا ذات المنهج ، حيث ندرس في المؤلف الحالي الموضوع الأول (فن المالية العامة) أما الموضع الثاني فقد خصصا له كتاباً مستقلاً في (التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة) .

ومن الأهمية بمكان أن نشير إلى أن دراستنا الحالية للموضوع الأول "فن المالية العامة" تمثل في الواقع دراسة لفرع واحد من الفروع الثلاثة لعلم المالية العامة ، أما الفرعين الآخرين فهما : اقتصاديات المالية العامة ، والسياسة المالية . ويبحث الفرع الأول (موضوع الدراسة في هذا الكتاب) ، في القواعد والأساليب الفنية التي تتبناها الدولة فيما يتعلق بنفقاتها وإيراداتها المختلفة وميزانيتها . كما يبحث الفرع الثاني "اقتصاديات المالية العامة" في الوجوه الاقتصادية والاجتماعية لمختلف القرارات المتعلقة بعناصر المالية من نفقات وإيرادات وميزانية ، أما الفرع الثالث (السياسة المالية) فإنه يدرس كيفية استخدام هذه العناصر من أجل تحقيق أهداف معينة غير الهدف المالي[1].

---

(١) راجع : د. أحمد جامع : "علم المالية العامة- الجزء الأول : فن المالية العامة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ،ص١٣ .

إن هـذا التقسيم لا يعني أن علم المالية العامة قد فقد تماسكه ووحدته ، ولكـنه يعـني فقـط الـتعمق في دراسـة كـل فرع من هذه الفروع نظراً لاتساع جوانـب هـذا العـلم وتعـدد موضـوعاته ، ومـثله في ذلـك مـثل بقيـة العـلوم الاجتماعية الأخرى كالقانون والاقتصاد .

وإذا كـان تركيزنا في الدراسة الحالية سيكون منصباً على الموضوع الأول أو الفـرع الأول مـن فـروع عـلم المالية العامة ، فإن ذلك لا يعني إهمال تناول الموضوعين الآخرين[1].

حيـث أنـنا سنشـير إلى بعـض ما اشتملا عليه بإيجاز ، وذلك من خلال تفصـيلنا لموضـوعات الفرع الأول (النفقات العامة والإيرادات العامة، والإيرادات العامـة) . وإذا كنا قد خصصنا الكتاب الثاني لدراسة التشريع الضريبي في دولة الإمـارات حـتى يجمـع الـدراس بـين النظرية والتطبيق ، فإن تحقيق ذات الهدف يسـتلزم أن نشـير في الكـتاب الحـالي إلى القواعـد المتعلقة بإعداد الميزانية العامة والحسـاب الختامي لدولة الإمارات العربية المتحدة طبقاً لأحكام القانون الاتحادي رقـم ١٤ لسنة ١٩٧٣م كما أنه يقتضي الإشارة إلى تطور هذه الميزانية خلال العقد الأخير من القرن الحالي .

ويمكـن بـناء على ما تقدم تقسيم دراستنا للموضوع (فن المالية العامة) وهو كما ذكرنا يمثل أحد فروع علم المالية العامة- إلى الأبواب الثلاثة الآتية :

الباب الأول : في النفقات العامة .

الباب الثاني : في الإيرادات العامة .

الباب الثالث : في الميزانية العامة[2].

---

(١) أي الآثار الاقتصادية للنفقات العامة والإيرادات العامة والميزانية العامة من ناحية ، والسياسة المالية من ناحية أخرى .

(٢) عند دراستنا في هذا الباب سنعرض للقواعد المتعلقة بالميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وتطورها خلال عقد التسعينات من القرن الحالي .

وقبل هذه الأبواب الثلاثة يحسن أن نخصص فصلاً تمهيدياً نتناول فيه إيضاح بعض المفاهيم الأساسية في علم المالية العامة وعلاقته بالعلوم الاجتماعية الأخرى .

فصل تمهيدي

في بعض المفاهيم الأساسية
وعلاقة علم المالية العامة بالعلوم الاجتماعية الأخرى

قدمنا لمحةً عن مفهوم علم المالية العامة باعتباره علماً يدرس القضايا المتعلقة بتوجيه الموارد وتخصيصها لإشباع الحاجات العامة . وأشرنا إلى أن اتساع الجوانب المتعلقة بدراسة هذه القضايا اقتضت تقسيم هذا العلم إلى فروع ثلاثة تدرس القواعد والأصول، والآثار الاقتصادية لاستخدام الأدوات المالية ، والسياسة المالية واجبة الإتباع لتحقيق أهداف النظام المالي في إطار النظام الاقتصادي المطبق في المجتمع.

إلا أن هذا الفهم العام لعلم المالية العامة يقتضي إلقاء مزيد من الضوء حول بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوعاته وأهدافه ، كما أنه يستلزم إيضاح العلاقة بينه وبين بعض العلوم الاجتماعية الأخرى وثيقة الصلة به .

وتحقيقاً لهذه الغاية ، يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : حول بعض المفاهيم الأساسية .

المبحث الثاني : علاقة علم المالية العامة ببعض العلوم الاجتماعية الأخرى.

المبحث الأول

بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بعلم المالية العامة

أولاً : الحاجات العامة :

يمكن القول أن الحاجات العامة Public wants أو الحاجات الاجتماعية Social wants هي تلك الرغبات (الصادرة عن المجتمع ككل) في الحصول على منافع معينة في مجالات محددة ، وتتولى الدولة أو الهيئات العامة مسئولية إشباعها عن طريق النفقات العامة اللازمة لإنتاج السلع أو الخدمات أو لشرائها من أجل تحقيق هذا الإشباع أو ذلك النفع العام .

ومن أمثلة الحاجات العامة : حاجة كافة أفراد المجتمع إلى الأمن الداخلي والخارجي ، وإلى تحقيق العدل عند الفصل في الخلافات والمنازعات المتنوعة ، وإلى إقامة بنية أساسية (الطرق ، والجسور ، السدود ، المواصلات والاتصالات ، مرافق الصحة والتعليم ...الخ) ، وإلى بنية سياسية واجتماعية تحقق العدالة الاجتماعية والديمقراطية ، وإلى هياكل اقتصادية من اجل استغلال الموارد الطبيعية والبشرية والمالية المعطلة وإقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي .. .

وتتميز الحاجات العامة عن الحاجات الخاصة (الفردية)[1] بالخصائص التالية :

١- الحاجة العامة ذات طبيعة اجتماعية ، ويعني ذلك أنها تهم كافة الأفراد في المجتمع ، ومن ثم فإنها لا تتواجد إلا في مجتمع حيث تستمد وجودها وأهميتها من المجتمع ذاته ، كما أنها تتأثر بالطابع الاقتصادي أيضاً أي بدرجة التقدم والتطور والمستوى الحضاري للمجتمع .

---

(١) وهي الحاجات التي يتم إشباعها بشكل فردي كالمأكل والملبس والمسكن والترفيه ..الخ . ويميز بعض الكتاب بين الحاجات الاجتماعية من ناحية ، والحاجات الجديرة بالإشباع من ناحية أخرى ، حيث يقصدون بالأولى تلك التي لا يمكن إشباعها إلا بطريقة مشتركة بين المنتفعين ، وبالثانية تلك التي يمكن إشباعها عن طريق السوق حيث يمكن استبعاد من لا يدفع من الانتفاع بالخدمات المؤدية إلى إشباعها . أنظر في ذلك :

- R. Musgrave, "The Theory of Public finance" ١٩٥٩, P. ٩ - ١٤ .

٢- الحاجة العامة تقع مسئولية إشباعها على عاتق الدولة أو إحدى الهيئات العامة. ولا يعني ذلك الالتزام المطلق بإنتاج الدولة للسلع والخدمات اللازمة لهذا الإشباع ، بل يعني أن هذا الإشباع يتحقق عن طريق النفقات العامة سواء كان إجراؤها لإنتاج هذه السلع والخدمات أو لشرائها من الأفراد وفقاً لنظام السوق .

٣ - يترتب على إشباع الحاجة العامة منفعة عامة تقوم بتحديدها السلطات العامة في المجتمع على ضوء تفاعل مجموعة من العناصر السياسية والاجتماعية والاقتصادية . وفي هذا المجال يلاحظ أن النشاط الخاص يمكنه المساهمة في إشباع بعض الحاجات العامة (أو الجماعية) ومثال ذلك : قيام النشاط الخاص بإدارة بعض معاهد التعليم أو بعض وسائل النقل والمواصلات أو بعض مرافق الصحة . وطبقاً لهذه الملاحظة يمكن القول أن الحاجة الجماعية قد لا تكون بالضرورة حاجة عامة ، ويظل من الضروري- حتى يمكن أن تكون الحاجة الجماعية حاجة عامة- أن تقرر الدولة إشباعها ، فإذا لم تقرر الدولة ذلك فإنها تخرج من نطاق المالية العامة .

٤- يتوقف نطاق الحاجات العامة (وبالتالي حجم النفقات العامة والإيرادات العامة) على طبيعة النظام الاقتصادي المطبق والذي يعكس بدورة دور الدولة ومداه : ففي النظام الرأسمالي يضيق نطاق الحاجات العامة التي تلتزم الدولة بإشباعها ، بينما يتسع هذا المجال أو النطاق في النظام الاشتراكي .

وفيما يتعلق بالأسباب التي من أجلها تتدخل الدولة لإنتاج سلعة أو خدمة عامة معينة ، نجدها تتمثل فيما يلي :

أ) حماية المستهلك من استغلال المنتجين أو المشروعات الخاصة ، وتتضح أهمية هذه الحماية بصفة خاصة في حالة بعض السلع الضرورية والخدمات الأساسية التي يتميز الطلب عليها بضعف المرونة .

ب) عدم قابلية بعض الحاجات للتجزئة :فالحاجة إلى الأمن والاستقرار والعدل والحماية ضد العدوان الخارجي ، هي حاجات جماعية أولية Social Wants تتميز بعدم قابليتها للتجزئة ، بمعنى أنه لا يمكن قابلية تجزئة كل من الطلب عليها وعرضها ، وبالتالي لا يمكن ترك أمر إشباعها للنشاط الخاص ، نظراً لأن إشباعها لا يكون متوقفاً على دفع ثمن . كما أنه يصعب استثناء أحد أفراد المجتمع من الاستفادة منها سواءً ساهم في تمويلها أم لا . لذا يصبح من الضروري قيام الدولة بإشباع هذه الحاجات على أن تقوم بتمويلها عن طريق الضرائب[1].

ج) عدم وجود رغبة لدى القطاع الخاص في التدخل لإشباع بعض الحاجات الجماعية ، مثل حاجة المجتمع إلى إقامة الطرق ورصفها وإنارتها ، شق الترع ومجاري الأنهار- وبناء الجسور- والمطارات ... الخ .

وترجع عدم الرغبة هذه لأسباب عديدة منها ، صعوبة تحصيل ثمن الخدمة من جميع المستفيدين ، تطلب نفقات ضخمة لإقامة هذه المشروعات ، ضرورة الانتظار فترة زمنية طويلة من أجل تعويض رأس المال المستثمر وفوائده .

ثانياً : النظام المالي والنظام الاقتصادي :

١- النظام المالي للدولة :

هو مجموعة المؤسسات والأجهزة التي تمارس الدولة من خلالها نشاطها المالي[2]، ويمكن النظر إلى هذا النظام من عدة زوايا مختلفة هي[3] :

---

(١) ويلاحظ أن هذه الحاجات لصيقة بوجود المجتمعات ، كما أن إشباعها يمثل وظيفة رئيسية للدولة ، وأيا كانت طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق ، وأياً كانت مرحلة النمو التي يكون عليها الاقتصاد .

- راجع : د. السيد عبدالمولى ، "المالية العامة- دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية" دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨، ص٧ .

(٢) د. عبدالهادي النجار ، "مبادئ الاقتصاد المالي" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨، ص١٩ .

(٣) د. محمود رضا العدل ، "المالية العامة في النظرية والسياسات والتخطيط المالي" ، مطبعة الاستقلال الكبرى ، ١٩٧٦، ص٤٣ وما بعدها .

أ - زاوية المؤسسات : وهنا ينظر إلى النظام المالي كمجموعة من الأجهزة والمؤسسات التي تمارس النشاط المالي للدولة وتنظمه مثل : وزارة المالية والإدارات التابعة لها ، والمؤسسات الائتمانية ، والجهاز الضريبي ... الخ .

ب - زاوية العلاقات : وهنا يعني النظام المالي مجموعة النظم والقواعد التي تحكم إعداد الموازنة العامة واعتمادها وتنفيذها ومراقبتها ، فضلاً عن تعبئة الإيرادات العامة من ضرائب ورسوم ، واستخدامها في تغطية النفقات العامة، وتكوين القروض العامة بمختلف أنواعها وخدمتها .

ج - زاوية الوظيفة : ومن هذه الزاوية يقصد بالنظام المالي مجموعة الوظائف المتنوعة التي تدخل ضمن أدائه : الإنفاق العام الاستثماري ، الإنفاق العام الاستهلاكي ، تحصيل الإيرادات العامة من مصادرها المختلفة ... الخ .

د - زاوية التكوين : وهنا ينظر للنظام المالي ككل متكامل يتكون من ثلاثة عناصر هي[1] : هدف النظام المالي ، الأدوات المالية التي تستخدم في تحقيق هذا الغرض ، التنظيم الفني لهذه الأدوات (الفن المالي) .

وأياً كانت الزاوية التي ينظر منها إلى النظام المالي للدولة ، فإنه لا يقوم من فراغ ، بل إنه يتحقق داخل نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين ، ومن ثم فإنه لا بد وأن يكون انعكاساً لهذا النظام الذي يتعايش معه وأداة هامة من أدوات تحقيق أهدافه . وفي نهاية الأمر فإن النظام المالي ليس إلا جزءاً أو عنصراً هاما من عناصر النظام الاقتصادي بالمعنى الأكثر شمولاً .

٢- النظام الاقتصادي :

يطلق اصطلاح "النظام الاقتصادي" على تلك الكيفية التي يحاول بها المجتمع مواجهة مشكلة الاختيار بصفة خاصة ، ومواجهة المشكلة الاقتصادية بصفة عامة . أي تلك الكيفية التي يحاول بها المجتمع التغلب على مشكلة

---

(١) د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص٢٠ وما بعدها .

الندرة النسبية للموارد المتاحة بقصد الحصول على أقصى إشباع ممكن للحاجات من خلال أفضل استغلال ممكن لهذه الموارد[1].

كما يمكن تعريف النظام الاقتصادي بأنه تلك المجموعة المتناسقة من المؤسسات القانونية والاجتماعية التي يمكنها أن تضمن تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال بعض الوسائل الفنية المنظمة على أساس بعض الأهداف الحاكمة أو المسيطرة[2].

وقد حدد الأستاذ musgrave أربعة أهداف للسياسة الاقتصادية هي : إشباع الحاجات ، تنظيم النشاط الاقتصادي مع تحقيق مستوى مرتفع من التشغيل، تعبئة فعالة للموارد المتاحة ، توزيع عادل للدخول والثروات[3].

ويتشكل النظام الاقتصادي من مجموعة من القوى تتحكم بشكل عام في صياغته ، كما تتفاعل هذه القوى مع مجموعة من العناصر الرئيسية يتحتم أن توجد في كل نظام اقتصادي حتى يكتسب شكلاً متميزاً عن غيره من النظم . وتتمثل القوى في نتاج التجارب التي مر بها المجتمع ، الفلسفة الفكرية والثقافية والدينية التي يدين بها المجتمع وتؤثر في كيانه وتوجهه ، الموارد الطبيعية المتاحة ، الينابيع التاريخية والعادات والتقاليد والمثل العليا السائدة . أما عناصر النظام فهي : القوى الإنتاجية ، وعلاقات الإنتاج ، وعلاقات التوزيع[4] .

٣- العلاقة بين النظامين المالي والاقتصادي :

أ- النظام المالي- كما ذكرنا- هو جزء من النظام الاقتصادي ، ويؤكد ذلك أن الهدف الرئيسي من النشاط الاقتصادي يتمثل في الاستخدام الفعال للموارد المتاحة في المجتمع إشباعاً للحاجات الإنسانية . والموارد المتاحة ليست طبيعية

---

(١) راجع : د. أحمد جامع ، "علم الاقتصاد" دار النهضة العربية ، القاهرة ، ، ١٩٨٥، ص٥٧ .

(٢) -J. Lajugie, "Les Systemes economiques", P.U.F, Paris, ١٩٨٩ P. ٣ (١٢em. ed.)

(٣) راجع : - J. billy, "La Politique economiques", P.U.F, ١٩٨٥, P.١٣

(٤) راجع مؤلفنا : "مبادئ علم الاقتصاد- الجزء الأول" ، مرجع سابق ، ص١٣٦ ومابعدها .

وبشرية فحسب ، ولكنها تشمل أيضاً الموارد المالية حيث تشتمل في جزء منها على الإجراءات العامة .كما أن الحاجات الاجتماعية ليست حاجات خاصة فحسب ، ولكنها تشتمل في جزء كبير منها على الحاجات العامة . وعلى ذلك فإن استخدام الإيرادات العامة من أجل إشباع الحاجات العامة (وتلك وظيفة رئيسية من وظائف النظام المالي) يجعل من هذا النظام الأخير جزءاً هاماً من أجزاء النشاط الاقتصادي داخل النظام الاقتصادي في المجتمع .

ب- الكميات المالية المتمثلة في النفقات العامة والإيرادات العامة ليست إلا كميات اقتصادية ، وهي تمثل جزءاً من كل ، وتقوم بينهما علاقات متبادلة يمكن تصويرها على النحو التالي[1] :

* **الإيرادات العامة تقتطع جزءاً من الكميات الاقتصادية الكلية :**

وتتمثل هذه الكميات في الناتج القومي والدخل القومي ، والإنفاق القومي.

* **تعود النفقات العامة لتضيف إلى الكميات الاقتصادية الكلية :**

فهي تؤدي إلى زيادة الإنفاق القومي ، وتسهم في خلق جزء من الناتج القومي وفي خلق دخول لعوامل الإنتاج (أي تزيد من الدخل القومي)[2].

ومن أهم النتائج المترتبة على اعتبار النظام المالي جزءاً من النظام الاقتصادي :

* خضوع النشاط المالي لقواعد التحليل الاقتصادي ، حيث أن هذا التحليل يحدد غرض السياسة المالية ، وحجم الكميات المالية ودورها في إقامة التوازن العام بين الناتج القومي الإجمالي والإنفاق القومي الإجمالي . كما أن هذا

---

(١) راجع في ذلك د. السيد عبدالمولى ، "المالية العامة- دراسة للاقتصاد العام" ، مرجع سابق ، ص٢٩ .

(٢) وتتضح العلاقة الوثيقة بين النظام المالي والاقتصادي عند دراسة النشاط المالي للدولة في النظام الاقتصادي الاشتراكي نظراً لمسئولية الدولة عن الإنتاج والتمويل وإشباع الحاجات في المجتمع .

التحـليل يقـدم لعـلم المالـية العامـة أدوات التحليل التي من أهمها : الطلب الفعلي، الميل للاستهلاك ، سعر الفائدة ، الكفاية الحدية لرأس المال ... الخ .

* ضـرورة توافـق السياسـة الماليـة مع السياسة الاقتصادية ، حيث تشكل هاتان السياسـتان وحـدة واحـدة ، ولأن السياسـة المالية تشكل أهم أدوات السياسة الاقتصـادية . وفي الدول النامية ، تزداد أهمية السياسة المالية لأن العناصر غير المالية (مثل العوامل النقدية) لا تتمتع بفاعلية كبيرة .

ثالثاً : أدوات السياسة المالية :

وتتمثل هذه الأدوات في الإيرادات العامة والنفقات العامة ، وهي وسائل يستخدمها النظام المالي لتحقيق أغراضه .

ويقصـد بالسياسـة الماليـة : الكيفيـة الـتي تحـاول بهـا السـلطات العامة استخدام الإيرادات العامة والنفقات العامة من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويختـلف هـذا المفهـوم نسـبياً عـن مفهوم السياسة الاقتصادية في معناها الضـيق والذي يعني : مختلف الإجراءات التي تحاول بها السلطات العامة التدخل في حـركة أو مجـرى الـنظام الاقتصـادي عـن طـريق الـرقابة المباشـرة للمتغيرات الاقتصادية الأساسية في الاقتصاد القومي مثل : الإنتاج ، الاستثمار ، الاستهلاك، الأجور ، الأسعار ، الواردات والصادرات والصرف الأجنبي .

وتظهـر العلاقـة الوثيقـة بـين السياسة الاقتصادية والسياسة المالية (طبقاً لـلمفهوم السابق) عندما يؤدي استخدام الأدوات المالية إلى التأثير على المتغيرات الاقتصادية السالفة الذكر : فتغيير حجم الإنفاق العام مثلاً يمكنه أن يمارس تأثيراً مباشراً على الأجور والأسعار والاستهلاك .

كمـا أن الـتخطيط الاقتصـادي الهادف إلى زيادة معدلات الاستثمار العام والخـاص- كغايـة مهمـة مـن غايات السياسة الاقتصادية- يمكنه تحقيق ذلك من خلال استخدام الضرائب مثلاً كأداة هامة من أدوات السياسة المالية (حيث يمكن

تقرير إعفاءات ضريبية للاستثمارات المنفذة في بعض المجالات) . وإذا كانت زيادة معدلات الاستثمارات الأجنبية يمكنها أن تساهم إيجابياً في رفع معدلات الإنتاج والإنتاجية ومن ثم زيادة معدلات نمو الدخل القومي ، فإن ذلك يمثل إسهاماً إيجابياً في اتساع حجم الوعاء الضريبي ، ومن ثم يمكن زيادة الإيرادات العامة التي تسهم بدورها في إمكانية تحقيق أهداف السياسة المالية والسياسة الاقتصادية.

وتتمثل الوسائل الرئيسية للسياسة المالية في الإيرادات العامة التي تحصل عليها الدولة من مصادر متنوعة ، والنفقات العامة التي تستهدف الدولة بإجرائها تحقيق النفع العام ، والميزانية العامة للدولة وهي الوثيقة المالية الهامة التي تجمع بين الإيرادات العامة والنفقات العامة . وبهذا المعنى تمثل الميزانية العامة برنامج عمل للحكومة في فترة مقبلة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع .

رابعاً : المالية العامة وتطور مفهومها :

بصفة عامة ، وأياً كانت طبيعة المذهب الاقتصادي السائد في المجتمع ، يمكن القول أن موضوع المالية العامة (أو النظام المالي للدولة) يشتمل على عناصر ثلاثة هي النفقات التي تجريها الدولة والإيرادات التي تحصل عليها لتغطية هذه النفقات والميزانية العامة التي تجمع بينهما . وبالطبع فإن إجراء هذه النفقات وتحصيل هذه الإيرادات إنما يتم في إطار التشريعات والقواعد المالية التي ارتضاها المجتمع تطبيقا لطبيعة المذهب الاقتصادي السائد وتحقيقاً لأهدافه .

ورغم التسليم بذلك ، نجد أن إجماعاً يكاد ينعقد بين الكُتّاب على التسليم أيضاً بأوجه الاختلاف بين رؤية الفكر المالي التقليدي من ناحية ، والفكر المالي المعاصر من ناحية أخرى فيما يتعلق بدور الأدوات المالية وكيفية استخدامها في تحقيق أهداف معينة على ضوء الدور التدخلي للدولة في النشاط الاقتصادي في المجتمع ؛ ذلك أن انتقال المجتمعات من النظم الإقطاعية والملكيات

المطلقة (حيث كان الحاكم هو الدولة وما يعنيه ذلك من اختلاط ماليته بماليتها)، ودخولها في طور ما يعرف "بالدولة المتدخلة" عند الاقتصاديين التقليديين ، ثم تحولها بعد ذلك إلى ما يعرف "بالدولة المتدخلة" في ظل الفكر الاشتراكي ، ثم انتقالها بعد ذلك إلى ما سمي "بالدولة المنتجة" الذي عم تفكير المحدثين ، هذا التحول المستمر في دور الدولة ، قد أثر على المهام التي يمكن أن ينهض بها نشاطها المالي من الناحيتين الكمية والكيفية ، كما أثر أيضاً على الهدف الذي يراد تحقيقه من هذا النشاط(١).

وهكذا نجد أن النشاط المالي يمثل نشاط الدولة في الاقتصاد العام باعتباره مظهراً حيوياً من مظاهر الحياة في المجتمع ، وبالتالي فإنه يمكن اعتباره بهذه الصفة بمثابة متغير تابع لظروف بيئته المحيطة سواء كانت داخلية أو خارجية، أو أنه دالة لدور الدولة في مواجهة هذه الظروف(٢):

أ - ففي خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وحتى السنوات الأولى من النصف الثاني من ثلاثينات القرن الحالي ، سادت فكرة "الدولة الحارسة" في ظل المذهب الفردي الحر ، وذلك انطلاقاً من الاعتقاد بتحقيق التوازن التلقائي بين الطلب والعرض . ومن ثم فإن المالية العامة والأدوات المالية يجب أن تكون محايدة ، حيث تقتصر غرض الإيرادات العامة المحصلة على مجرد تغطية النفقات العامة في المجالات التقليدية(٣) دون غيرها من مجالات التجارة والصناعة والزراعة...الخ ، فهذه المجالات يجب أن تترك للأفراد الذين هم أقدر من الدولة على القيام بها . إن ذلك يعني ضآلة حجم الإنفاق

---

(١) Z. Madar, H. Rastello, "Le role de L' Etat dans La reglementation de L' economie Capitaliste et Socialiste", Edition de L' Institue Universitaire d'etudes Europeennes, ١٩٦٩., P.١٤٨ - ٢٥٠.

(٢) راجع في ذلك ، د. عادل أحمد حشيش ، "أصول الفن المالي للاقتصاد العام" ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٧٧، ص١٢-١٣ .

(٣) مثل : الدفاع والأمن والقضاء والمرافق التقليدية الأخرى كالصحة والتعليم والتمثيل الدبلوماسي .

العـام ، وضـرورة تحقيق التوازن المالي بين النفقات والإيرادات العامة ، كما يعـني أيضاً حصر إجراءات السياسة المالية في توجيه دور الميزانية العامة نحو ضمان التوازن بين الإيرادات العادية والنفقات العادية . وقد ترتب على هذه الـرؤية رفـض الالـتجاء إلى ، أو الـسـماح "بعجـز الميزانية" ، وكذلك رفض تحقيـق فـائض فيهـا . فالعجـز يدفـع الدولة إلى تمويله بالإصدار النقدي أو الاقـتراض ، وسـيؤدي ذلـك إلى زيادة النفقات الاستهلاكية للدولة وخفض مسـتوى الاسـتثمارات المنـتجة لـدى الأفـراد وحـدوث التضـخم . كما أن الفـائض يعـني أن الدولة تحصل من الأفراد- وبلا ضرورة- على مبالغ كان يمكنهم استثمارها على نحو أفضل .

ب - ظـلـت هذه الرؤية سائدة حتى نهاية العشرينات من القرن الحالي ، وبعدما تفشـى التضخم بعد الحرب العالميـة الأولى ، وتبعه الكسـاد العالمـي الكبير (١٩٢٩- ١٩٣٣) والـذي أدى إلى ارتفـا ع معـدلات الـبطالة خاصـة في أوروبا وأمريكا ، وإفلاس المشروعات الصناعية والمؤسسات المالية ، وحدوث العديد مـن المشـكلات الاجـتماعية ؛ لم تستطع المؤسسات المالية المؤسسة حين ذاك عـلى مـبادئ الفكر التقليدي- مواجهة هذه الأزمات . ومن ثم فقد أضحى تدخل الدولة أمراً ضرورياً لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، وذلك من خلال استخدام وسائل السياسة الاقتصادية بصفة عامة ، والأدوات المالية بصفة خاصة .

ولقـد تبلورت أهمية هذا التدخل عملياً في إتباع أمريكا سياسة تدخليه جديدة ، اتبعتها أيضاً ألمانيا ، حيث برزت الحاجة إلى استخدام أدوات المالية العامة لمكافحة الكساد عن طريق زيادة الطلب الكلي بزيادة الإنفاق العام . وعـلى مسـتوى الفكـر الاقتصـادي تبلورت أهمية هذا التدخل في الأصول

النظرية التي ضمنها المفكر الإنجليزي المعروف "كينز" في مؤلفه الشهير (سنة ١٩٣٦) بعنوان : "النظرية العامة في العمالة والفائدة والنقود"[١].

وفي هذا المؤلف ، قدم كينز التبرير النظري لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، وأعطى للسياسة المالية بالإضافة إلى السياسة النقدية أهمية محورية في إدارة وتوجيه هذا النشاط . وقد توصل إلى أن النظام الرأسمالي يعجز أن يولّد في ذاته- وبطريقة تلقائية- سبل إنعاشه والقضاء على البطالة وهو يمر بمرحلة الكساد الدوري ، أو سبل تجنبه لخطر التضخم وهو يمر بمرحلة التوظف الكامل، كما أشار إلى أن الدولة هي الجهاز الوحيد القادر على أن يلعب دور (العامل الموازن في الطلب الكلي)[٢].

وفي ظل هذه الرؤية الجديدة ، تغير وصف الدولة من "حارسة" إلى "متدخلة" وبذلك اتسع نطاق نشاط الدولة ، وأصبحت مسئولة عن التوازن الاقتصادي الاجتماعي مع احترم الملكية الفردية ، ومع ترك عملية الإنتاج بصفة أساسية للنشاط الخاص ، على أن تقوم الدولة بالتدخل الذي يلزم

---

(١) J. Magnard Keynes, "The General Theory of Employment - Interst and Money "First pub. ١٩٣٦ - Macmillan & Co. LTD, London, ١٩٦٤.

(٢) ففي الحالة التي يمر فيها الاقتصاد بمرحلة الكساد ومن ثم ينقص الطلب الكلي ، ، يكون على الدولة أن تقوم بحقن الاقتصاد بجرعات منشطة من أجل زيادة حجم الطلب الكلي الفعال (وذلك من خلال خفض سعر الفائدة حتى تنخفض تكاليف الإنتاج ويزيد الحافز على الاستثمار ، كما يمكن خفض الضرائب وزيادة الإنفاق العام في مجال الأشغال والخدمات العامة لاستيعاب البطالة وزيادة الدخول النقدية ، حتى لو أدى ذلك إلى خلق عجز في الميزانية العامة للدولة . وفي الحالة التي يصل فيها الاقتصاد إلى مرحلة التوظف الكامل ويكون من ثم مهدداً بالتضخم فإن الحكومة يجب عليها أن تعمل على امتصاص فائض الطلب من خلال مجموعة من السياسات المالية والنقدية (زيادة سعر الفائدة ، زيادة الضرائب ، خفض الإنفاق الحكومي الجاري والاستثماري) ولو أدى ذلك إلى وجود فائض في الميزانية العامة . وبذلك أعلن "كينز" وأنصاره أن الأمر الأكثر أهمية ليس احترام مبدأ التوازن السنوي للميزانية العامة للدولة ،وإنما المهم هو توازن الموازنة على مدار الدورة الاقتصادية بكاملها (والتي قد تصل إلى عشر سنوات) ، كما أن العجز يكون مفيداً مادام يقترن بزيادة مستوى الدخل والناتج والتوظف .

- راجع في ذلك ، د. رمزي زكي ، "الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث" ، سينا للنشر ، القاهرة، ١٩٩٢، ص١٩- ١٨ .

لإقامة هذا التوازن . ولم يصبح الغرض من النفقات العامة مقصوراً على الوظائف التقليدية، بل أصبح يشمل بالإضافة إلى ذلك- التأثير في حجم الدخل القومي، وفي كيفية توزيعه بين الطبقات المختلفة .

ولم تصبح الإيرادات العامة مقصورة على تغطية النفقات العامة ، بل أصبحت تهدف - بالإضافة إلى ذلك- إلى تحقيق قدر من التقارب بين الدخول والثروات ، وإلى محاربة التضخم ، أو إلى تكوين احتياطي للميزانية. ولم يصبح التوازن المالي هدفاً للميزانية ، بل أصبحت تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، حتى لو اقتضى الأمر الخروج على مبدأ التوازن بتحقيق فائض أو إحداث عجز بهذه الميزانية . ومن ثم حدث انتقال من (المالية المحايدة إلى المالية الوظيفية) .

ج - وبعد اندلاع الثورة الشيوعية في روسيا (١٩١٧) تطبيقاً للأفكار الاشتراكية (الملكية العامة لوسائل الإنتاج ، ومسئولية الدولة عن الإنتاج والتوزيع وفقا لخطة مركزية) ، ظهر ما سمي "بالدولة المنتجة" ، ولم تعد الدولة مسئولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي فقط ، بل أصبحت مسئولة عن تنفيذ الخطة القومية للإنتاج والتوزيع ، وما يعنيه ذلك من الأخذ بالخطة المالية التي تتولى تمويلها ، وأصبحت الميزانية العامة جزءاً من الخطة القومية[١].

والواقع أن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لم يكن نابعاً فقط من مقتضيات الفكر الاشتراكي ، وإنما أيضاً من داخل هيكل الفكر الرأسمالي ذاته ، ذلك لأن هذا التدخل كان يستجيب لضرورات رأسمالية ما بعد الحرب العالمية الثانية ، بعد أن فقدت الرأسمالية قدرتها التلقائية على النمو في الاستمرار ، خصوصاً بعد أحداث الكساد الكبير (١٩٢٩- ١٩٣١) كما أشرنا .

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب ، "المالية العامة" ، مرجع سابق ، ص٢٤ .

وفي ضوء هذه اللمحة الموجزة للتطور الذي حدث في دور الدولة ، يمكن القول أن المفهوم التقليدي للمالية العامة لم يعد ملائماً ، ومع هذا التطور لم يعد غـرض الماليـة العامـة هو مجرد الحصول على إيرادات لتغطية النفقات العامة، بل اصـبح هـذا الغـرض أكـثر اتساعاً ليشمل ليس فقط تحقيق هذه لتغطية اللازمة لسـير المرافق التقليدية ، وإنما يشمل أيضاً تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ولـو صاحب ذلك حدوث عجز أو فائض في الميزانية العامة ، كما يشمل كذلك استغلال الموارد القومية بهدف تحقيق مختلف الأهداف المخططة لصالح المجتمع .

ويمكـن بـناء عـلى ذلـك- تعـريف عـلم المالية العامة بأنه (العلم الذي يـدرس الـنظام المـالي لـلدولة بمـا يشـتمل عليه من إيرادات عامة ونفقات عامة وميـزانية عامـة وكيفيـة توجيهها مـن أجـل تحقيـق أغـراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية).

ومـن أهـم هـذه الأغـراض : ضـمان تخصـيص أفضل للموارد القومية ، ضمان توزيع أفضل للدخل القومي ، وضمان تحقيق التوازن الاقتصادي والتوازن الاجتماعي.

المبحث الثاني

علاقة علم المالية العامة
ببعض العلوم الاجتماعية الأخرى

يعتبر علم المالية العامة- طبقاً للتعريف السابق- علماً اجتماعياً ، مثله في ذلك مثل : القانون ، علم الاقتصاد ، علم النفس ، علم الاجتماع ، علم السياسة ، والتاريخ ، والفلسفة ، ... الخ .

فهذه العلوم جميعاً تدرس الظواهر الاجتماعية المختلفة التي يتعلق كل منها بجانب من جوانب سلوك الفرد في المجتمع من حيث التطور والتحليل وإشباع الحاجات .. ولعل ما يؤكد الطبيعة الاجتماعية لعلم المالية ، اعتماد البحث فيه على الطرق المتعارف عليها للبحث في العلوم الاجتماعية كالطريقة الاستنباطية والاستقرائية[1] والتحليل الإحصائي والتاريخي والقياسي والوصفي.كما أن القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك السلطة العامة في سبيل سعيها نحو تحصيل واستخدام الموارد المالية بغرض إشباع الحاجات الاجتماعية ، هذه القواعد تختلف من مجتمع إلى آخر طبقاً لنظامه السياسي والاقتصادي والاجتماعي ، ومن ثم فإنها لا تتميز بالثبات المطلق التي تتميز به القوانين العلمية في العلوم الطبيعية . وسنحاول في هذا المبحث إيضاح العلاقة بين علم المالية العامة من ناحية ، وبعض العلوم الاجتماعية الأخرى التي يدرسها طلاب

---

(١) ويلاحظ أن البحث الاستقرائي في المالية العامة كان حتى عهد قريب وصفياً وتاريخياً بحتاً ، وأنه لم يكتسب صيغة تحليلية إلا بعد التوسع في جمع واستخدام البيانات الإحصائية المتعلقة بالظواهر المالية المختلفة . كما أن النتائج التي نتوصل إليها عن طريق البحث الاستقرائي ليست لها دلالة علمية إن لم نعمل على ربطها والتنسيق بينها بالقياس الاستنباطي حتى نستطيع اختبار مدى صحة هذه النتائج وتطبيقها في الظروف المختلفة .

- راجع في ذلك : د. عادل أحمد حشيش ، "أصول الفن المالي للاقتصاد العام" مرجع سابق ، ص١٦- ١٧ .

الحقوق والشرطة كعلم الاقتصاد ، والسياسة ، والقانون . ويحسن قبل ذلك بيان أوجه المقارنة بين المالية العامة والمالية الخاصة ..

أولاً : المالية العامة والمالية الخاصة :

تتفق المالية العامة والمالية الخاصة في مسمى الأدوات المالية التي يستخدمها النظام المالي للدولة والقطاع العام من ناحية ، والأفراد والمشروعات في القطاع الخاص من ناحية أخرى ، حيث تتمثل هذه الأدوات في كل من : النفقات والإيرادات والموازنة . ورغم ذلك ، فإن اختلاف طبيعة وأهداف النشاط المالي العام عن تلك الطبيعة والأهداف بالنسبة للنشاط المالي الخاص يبرز وجوه التميز بين المالية العامة والمالية الخاصة فيما يلي(1):

١ - يهدف النشاط المالي للدولة إلى تحقيق المنفعة العامة للمجتمع ككل، بينما يهدف النشاط المالي الخاص بصفة عامة وما يتعلق منه بالإنفاق بصفة خاصة إلى تحقيق أقصى ربح ممكن(2). وقد ترى الدولة تنفيذ مشروع معين رغم يقينها أن الإيرادات الناتجة منه لن تسمح بتغطية النفقات اللازمة له، ومع ذلك فإن الاعتبارات السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية تدفع الدولة إلى إنشاء ذلك المشروع .

وأحياناً يمكن لهدف الربح أن يكون محققاً في بعض مجالات النشاط المالي العام التي تتعلق ببعض المشروعات الإنتاجية ذات الطابع الاقتصادي سواء كانت صناعية أو تجارية ، وفي هذه الحالة فإن قياس أثر النفقات العامة يقتضي تطبيق المعايير الذي يتم على أساسها قياس العائد من النشاط

---

(١) راجع مثلاً : - Paul Mariegaudement, : "Precis de Finance Puplique", T. ١, Ed. Montchrestien, Paris, ١٩٧٠, P. ١٧ - ١٩.

- د. عبدالهادي النجار، "مبادئ الاقتصاد المالي"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص٣٢-٣٦ .

(٢) سواء كانت ممارسة هذا النشاط المالي الخاص قد تمت على نحو مشروع أو غير مشروع .

الفـردي ، أي عـن طـريق المقارنـة بـين الـنفقات العامة والإيرادات النقدية المحققة، أو بين الأصول والخصوم الخاصة بهذا المشروع .

٢ - بينما يلجأ الأفراد والمشروعات الخاصة إلى التعاقد المؤسس على الإرادة الحرة فـيما بيـنهم لتنظيم شئونهم المالية من تحصيل للعوائد ودفع للنفقات، فإن الدولـة تـلجأ- وهـي في سـبيل تدبير سياستها المالية "الإيرادات العامة" إلى استخدام سـلطتها في القهـر والإجبار- "دفع الضرائب مثلاً" . وفي الظروف الاسـتثنائية (أثـناء الحـروب) قـد تـلجأ الدولـة إلى مصادرة بعض السلع أو الممتـلكات الخاصـة أو الاسـتيلاء جـبراً عليها ، وذلك مما لا يسمح للأفراد والمشروعات الخاصة باللجوء إليه.

ويلاحـظ أن الدولـة إذا مـا دخـلت في علاقـات خاصـة مع الأفراد بصفتها كشـخص خـاص مـن أجـل الحصـول على إيراد معين ، فإن هذه العلاقات تخضـع في تنظـيمها لأحكـام القـانون الخـاص الـذي يضـمن المسـاواة بـين المتعاملين .

٣ - تـتميز الماليـة العامة للدولة بكبر حجمها إذا ما قورنت بميزانيات الأفراد أو المشـروعات الخاصـة . وإذا كـان ذلك هو الملاحظ بصفة عامة ، فإن ميزانية بعض الشركات متعددة الجنسية (عابرة القارات) يمكن أن تعد استثناءً على ذلـك، إذ قـد تـزيد ميـزانية بعـض هـذه الشـركات على ميزانية عدة دول مجتمعة .

٤ - في الماليـة الخاصـة يسـود مـبدأ أولوية الإيرادات على النفقات ، حيث يهتم الأفـراد في المشـروعات الخاصـة بـتقدير إيـراداتهم المـتوقعة قبل تحديد أوجه الإنفـاق، بينما في المالية العامة تقوم الدولة أولاً بتحديد أوجه الإنفاق العام وحجمـه بمـا يحقـق الانـتظام والاسـتمرار لسـير المـرافق العامـة والأهـداف الاقتصـادية والاجـتماعية المـرغوبة ، ثـم تحـدد بعد ذلك كيفية تغطية هذه

النفقات من خلال تحصيل الإيرادات العامة من مصادرها المتنوعة ، ومن ثم تسود قاعدة أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة في المالية العامة .

٥ - في إطار السياسة المالية للدولة ، تؤثر القرارات المتعلقة بالنشاط المالي العام في ميزانيات الأفراد والمشروعات الخاصة . بينما لا تؤثر القرارات المتعلقة بالنشاط المالي الخاص والصادرة عن فرد أو مشروع خاص في ميزانية الدولة.

ثانياً : المالية العامة والقانون :

إضافة إلى كون علم المالية العامة وعلم القانون من العلوم الاجتماعية ، فإن العلاقة الوثيقة بينهما تتضح من خلال ما يأتي:

١ - الإطار القانوني يمثل عاملاً مشتركا بين القانون بمعناه الفني المتفق عليه (كمجموعة من القواعد العامة الملزمة في مختلف الميادين ، ترتب جزاءاً على من يخالفها ، من أجل تنظيم سلوك الأفراد في المجتمع وتحدد علاقاتهم بالسلطات العامة) وبين القواعد المنظمة للنشاط المالي للدولة . فأدوات هذا النشاط من إيرادات ونفقات عامة وموازنة عامة تستخدم طبقاً للقواعد القانونية الصادرة عن السلطة العامة المختصة ، سواء وردت هذه القواعد ضمن الدستور أو القانون العادي أو اللوائح أو الأوامر الإدارية ، وذلك يستلزم الإلمام بالفن القانوني لفهم هذه القواعد وتغيرها هي أو ما قد تحيل إليه من قوانين أخرى ضمن القانون العام أو القانون الخاص .

وهكذا فإن القواعد المنظمة لتنظيم استخدام الأدوات المالية العامة تشكل تشريعاً مالياً ، كما أن التشريع الضريبي الذي ينظم فرض الضرائب وتحصيلها- كأهم أنواع الإيرادات العامة- يعتبر كغيره من القوانين الأخرى المنظمة لكافة المجالات الاقتصادية والتجارية والزراعية والنقدية (قوانين

الاستثمار ، القوانين التجارية ، القانون الزراعي ، قانون النقد والائتمان ... الخ) .

٢ - تمثل "العدالة" هدفا أساسيا لكل من القانون والمالية العامة : فالقانون بما يشتمل عليه من قواعد تحكم سلوك الأفراد يهدف إلى تحقيق العدل بينهم، وكذلك ، فإن القواعد والمبادئ التي تحكم الدولة في نشاطها المالي سواء من حيث تحصيل الإيرادات أو إجراء النفقات العامة ، تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء والتكاليف العامة من ناحية ، والاستفادة العادلة من إجراء الإنفاق العام من ناحية أخرى .

٣ - حتى أوائل الخمسينات من القرن الحالي ، كانت المالية العامة أحد فروع القانون العام على أساس أن هذا القانون ينظم السلطات العامة للدولة ، وهذه السلطات تهتم بالأدوات المالية لتحقيق أغراضها وأهدافها ، وهذه الأدوات هي محل الدراسة في علم المالية العامة . ومع تطور دور الدولة وزيادة الإنفاق العام وتنوع مصادر الإيرادات العامة والآثار المتعددة المترتبة على النفقات والإيرادات العامة ، بالإضافة إلى الأساليب الاقتصادية والمحاسبية التي أصبح تطبيقها ضرورة في إعداد الميزانية العامة للدولة ، وتطور دور هذه الميزانية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، كل ذلك أسبغ على المالية العامة ذاتية مستقلة ، لم يعد معها علم المالية العامة يهتم بالجوانب القانونية للنشاط المالي فقط ، بل تعداه ليشمل دراسة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية . وأصبح أساس البحث في هذا العلم يرتبط على نحو وثيق بالاقتصاد العام . وقد جرى العرف الجامعي في

الجامعات العربية[1] على تدريس المالية العامة كعلم مستقل يدرس في جزأين :

الأول يهتم بالفن المالي ، والثاني يتعلق بدراسة التشريعات الضريبية ، وهو التقسيم الذي أخذنا به بالنسبة لطلاب الفرقة الثالثة بكلية شرطة دبي .

ثالثاً : المالية العامة والاقتصاد :

أشرنا حالاً إلى أن البحث في علم المالية العامة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالاقتصاد العام ، ومن ثم فإن علاقة المالية العامة بعلم الاقتصاد من أوثق العلاقات جميعاً ، فمن الواضح -كما يقول Bernard . P . Hrber- أن الدراسة في المالية العامة هي دراسة في الاقتصاد السياسي . إن المبادئ الاقتصادية والمؤسسات السياسية تدخل في تحديد السلوك الاقتصادي في اقتصاد مختلط يشترك في اتخاذ القرارات فيه الأفراد والقطاع العام . والواقع أن الاقتصادي في المالية العامة لا يمكنه أن يهمل تحليلات عالم السياسة [2].

ويمكن إيضاح هذه العلاقة من خلال ما يأتي÷

١ - استغلال الموارد وإشباع الحاجات تمثل أهدافاً مشتركة لكل من علم المالية العامة وعلم الاقتصاد ، فعلم الاقتصاد يهتم بدراسة كيفية تحقيق أفضل استغلال ممكن للمواد الاقتصادية المتاحة من أجل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات الاجتماعية المتعددة ، وكذا دراسة ما يتعلق بذلك من إنتاج وتوزيع السلع والخدمات . وكذلك فإن علم المالية العامةيهتم بدراسة أفضل الوسائل اللازمة لاستغلال الموارد المالية المحدودة والمتاحة للدولة من أجل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات الجماعية أو العامة للأفراد ، وبالتالي فإن النشاط المالي للدولة في هذا الشأن يرتكز على نشاطات

---

(١) في كليات الحقوق والشرطة .

(٢) - Heber (Bernard B.), "Modern pulilic finance", Second ed. , R.chard D. Irwin, Inc. , Homewood Illions, ١٩٥٧ P. ٣٧.

مؤداها استخدام بعض موارد الجماعة، أو حتى إنتاج بعض المنتجات لإشباع الحاجات الاجتماعية . من هنا جاء اعتبار المالية العامة جزءاً من علم "الاقتصاد السياسي" ، بالنظر إلى أن القواعد العلمية الخاصة بالمالية العامة تتعلق ببيان النظام الخاص بالعلاقات المالية للدولة والتي تعكس في الواقع علاقات اقتصادية عينية[1].

٢ - الطبيعة الاقتصادية للظواهر المالية : فالكميات المالية والتي تتمثل في الإيرادات العامة والنفقات العامة ، ليست إلا كميات اقتصادية ولو أن هذه الأخيرة تنقسم إلى كميات اقتصادية تخص الأفراد والمشروعات الخاصة ، وكميات اقتصادية تخص السلطة العامة ، ولا تعدو الكميات المالية أن تكون جزءاً من كل هو الكميات الاقتصادية .

ويترتب على ذلك وجود ارتباط وثيق بين الدورة الاقتصادية والدورة المالية: فالإيرادات العامة تقتطع من الكميات الاقتصادية (وهي الناتج القومي ودخول عوامل الإنتاج والإنفاق القومي) ، ثم إنها تعود فتندمج من جديد في الدورة الاقتصادية ، وذلك عن طريق الإنفاق العام ، الذي يشكل جزءاً من الإنفاق القومي الإجمالي ، والذي يسهم بدوره في خلق الناتج القومي ، وفي خلق دخول عوامل الإنتاج .

٣ - وحدة طرق البحث والتحليل : ففي كل من علم المالية العامة وعلم الاقتصاد يتم استخدام الطريقة الاستنباطية والطريقة الاستقرائية وأسلوب التحليل الرياضي والتحليل الإحصائي في مجال الدراسة والتحليل .

كما أن التحليل الاقتصادي يحدد غرض السياسة المالية وحجم الكميات المالية، كما أنه يقدم للنظرية المالية وللسياسية أدوات التحليل التي تعتمد عليها سواء في مجال الرفاهية أو في مجال التشغيل والدخل القومي : ويعني

---

(١) د. عادل أحمد حشيش ، "أصول الفن المالي.." ، مرجع سابق ، ص٨١ .

ذلك أن غرض السياسة المالية وحجم الكميات المالية إنما يقدران في ضوء الواقع الاقتصادي مقاساً بمستوى الطلب الفعلي ؛ أما أدوات التحليل الاقتصادي التي تعتمد عليها السياسة المالية في مجال الرفاهية فمثالها : المنفعة الكلية ، والمنفعة الحدية ، ومنحنيات السعر .... الخ ، وفي مجال التشغيل والدخل القومي يقدم التحليل الاقتصادي فكرة الميل للاستهلاك ، وسعر الفائدة والكفاية الحدية لرأس المال والمضاعف والمعجل[1].

٤ - التأثير المتبادل بين السياسة المالية والسياسة الاقتصادية ، وأهمية أن تشكلا معاً وحدة واحدة : فالظروف الاقتصادية السائدة وطبيعة المذهب الاقتصادي الذي تطبقه الدولة يؤثر في ماليتها العامة ، أي في حجم إيراداتها ونفقاتها العامة[2].

وكذلك فإن المالية العامة تؤثر في الأوضاع الاقتصادية حيث يمكن استخدام أسلوبي عجز أو فائض الميزانية في علاج مشكلة الكساد أو التضخم.كما أن المالية العامة تعتبر وسيلة الدولة في دعم النمو الاقتصادي (التوسع في إقامة المشروعات العامة بزيادة الإنفاق العام) ، وفي دعم العدل الاجتماعي (توزيع الدخل القومي بين الأفراد عن طريق التمييز في فرض الضرائب بين الأغنياء وذوي الدخل المحدود) .

وتتوقف مالية الدولة على الأوضاع الاقتصادية السائدة : فحصيلة الإيرادات العامة مثلاً تتوقف على التغيرات الحادثة في الدخل القومي ، كما أن اختلال الميزانية العامة يؤثر على الأوضاع الاقتصادية ، فالتمويل التضخمي كثيراً ما يؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع

---

(١) راجع في ذلك : د. رفعت المحجوب ، "المالية العامة .." مرجع سابق ، ص١٢ .

(٢) ففي ظل ارتفاع معدلات التضخم مثلاً (ظرف اقتصادي) يجب خفض النفقات العامة وزيادة الإيرادات العامة بفرض الضرائب (ظرف مالي) . وفي ظل الأخذ بمذهب الاقتصاد الحر يقل حجم الإنفاق العام بينما يزيد هذا الحجم في ظل الأخذ بالمبادئ الاشتراكية .

معـدلات التضخم وانخفاض القوة الشرائية للنقود . هذا التأثير المتبادل بين المالية العامة والاقتصاد يحتم أن تسعى السياستان المالية والاقتصادية لتحقيق ذات الأهداف دون تعارض بينهما أو تناقض .

٥ - التطور العلمي يؤكد الارتباط الوثيق بين المالية العامة والاقتصاد : فقد نشأ فـرع علـمي متميز سمـى "باقتصاديات المالية العامة" ويعتبر أحد الفروع المكونـة لعـلم الماليـة العامـة كمـا أشرنا في المقدمة ، حيث يهتم هذا الفرع بدراسـة الآثـار الاقتصـادية الـناجمة عـن اسـتخدام الأدوات المالية ، وهكذا أصـبحت دراسة المشكلات الاقتصادية للمالية العامة هي المهيمنة على علم المالية العامة .

رابعا : المالية العامة والسياسة :

إن علاقـة عـلم الماليـة العامـة بعـلم الاقتصاد لا تقل أهمية عن علاقته بعلم السياسة، ويمكن إيضاح ذلك فيما يلي÷

١ - السياسـة هي إدارة شئون الحكم ، ولا شك أن استقرار هذه الإدارة يحتاج إلى تمويل ، وهنا تأتي قواعد الفن المالي لترسم للحكومة سبل وضوابط تحصيل الإيرادات وإنفاق النفقات وإعداد الموازنة بينهما .

٢ - عـلم السياسة Political Science يهتم بدراسة نظم الحكم وعلاقات السلطات العامـة ببعضـها الـبعض وعلاقتها بالأفراد . والمالية العامة تبحث في عناصر النظام المالي (النفقات والإيرادات) الداخلة في إطار هذه السلطات .

٣ - الاسـتقرار السياسـي يعتـبر أحـد الأهـداف الـتي يسـعى عـلم المالية العامة المعاصـر إلى تحقيقهـا ، كما أن هذا الاستقرار يمثل أحد الموضوعات الهامة في علم السياسة .

٤ - التأثير المتبادل بين المالية العامة والسياسة : فالأوضاع الدستورية والإدارية في دولـة معيـنة لهـا أثرها في ماليتها العامة ؛ فالنفقات العامة والإيرادات العامة

يختلف حجمها ومكوناتها وأهدافها بحسب ما إذا كانت الدولة (استبدادية) أو (ديمقراطية) أو (موحدة) أو (مركبة) ؛ ذات نظام إداري مركزي أو لا مركزي . كما أن الظروف المالية لها بدورها أثرها في الأوضاع السياسية للدولة ، ذلك أن اضطراب المالية العامة وعدم استقرارها يمكن أن يؤدي إلى حدوث ثورات شعبية أو انقلابات عسكرية وسياسية .

وكذلك يمكن القول أن المذهب السياسي المطبق يؤثر في حجم المالية العامة للدولة ففي ظل المذهب الاشتراكي وحيث تتعاظم مسئولية الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية يزيد حجم الإنفاق العام ، بينما ينخفض هذا الحجم في الدول المطبقة لمذهب اقتصاد السوق (النظام الرأسمالي) ، بسبب الدور الهام الذي يلعبه القطاع الخاص في مجال إنتاج السلع والخدمات .

الباب الأول

في

النفقات العامة

تقديم :

أصبحت النفقات العامة أداة رئيسية من أدوات الساسة المالية للدولة في الوقت الحاضر ، ومنذ الانتقال من مفهوم "الدولة الحارسة" في ظل الفكر التقليدي إلى مفهوم "الدولة المتدخلة" و "الدولة المنتجة" في ظل الفكر المالي المعاصر . لقد حدث هذا التحول بعد أن تحققت فعالية الدور الوظيفي للمالية العامة بدلاً من الدور الحيادي لها ، حيث أصبح الهدف من النشاط المالي للدولة تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي بعد أن كان ذلك الهدف مقصوراً على التوازن المالي أو المحاسبي للميزانية العامة للدولة .

هذا الدور الهام للإنفاق العام كان دافعاً للفكر المالي المعاصر إلى الاهتمام بدراسة وتحليل طبيعة النفقات العامة وتقسيماتها وحدودها والضوابط الحاكمة لإجرائها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ، ولم تعد هذه النفقات تدرس من الناحية الكمية فقط- كما كان الحال فيما سبق- بل أصبحت تدرس أيضاً من الناحية النوعية أو الكيفية ومن ناحية آثارها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة ، وكيفية استخدامها كوسيلة- في نطاق السياسة المالية- لإحداث آثار معينة وتحقيق أهداف محددة سلفاً[1].

ويلاحظ أن حجم الإنفاق العام الذي يتزايد على نحو مضطرد في ميزانيات الدول في الوقت الحاضر ، وكذلك الآثار المترتبة على هذا الإنفاق ،

---

(١) يذهب البعض إلى أن الإنفاق العام- ورغم اعتباره محوراً أساسيا للنشاط المالي للدولة- لا يعد مقياساً دقيقاً للتدخل الحكومي في حياة المجتمع ؛ إذ أن الأنشطة الرقابية والتنظيمية لا تظهر كجزء من هذا الإنفاق، لذلك فإن الاعتماد عليه كمقياس لهذا التدخل يضعف من أهميته النسبية ؛ كما أن الإنفاق العام بمعناه الضيق لا يعبر عن تكلفة التصرفات الحكومية، فهذه الأخيرة أوسع نطاقاً وأشمل معنى ، إذ تشمل إلى جانب الإنفاق على المشتريات الحكومية والنفقات التحويلية ما تفرضه القرارات العامة من نفقات على القطاع الخاص من خلال ما تصدره الحكومة من قوانين وقرارات تؤثر في نفقات هذا القطاع .

- راجع مثلاً : د. عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد ، : "اقتصاديات المالية العامة : دراسة نظرية تطبيقية" ، الطبقة الثانية ، القاهرة ، ١٩٩٦، ص٣٩ وما بعدها .

يتحددان من خلال عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية ، فهما يرتبطان بدور القطاع العام في دعم المسار الاقتصادي ، ومن ثم بالطلب على إنتاجه ، والبيئة التي يمارس نشاطه فيها[1]. كما أن العوامل الداخلية وحدها لا تحدد حجم الإنفاق العام ؛ إذ تمارس العوامل الاقتصادية والسياسية الدولية دوراً هاماً في هذا المجال ، ذلك أن أية دولة هي عضو في مجتمع عالمي تتأثر به وتؤثر فيه ، وينعكس هذا التأثير المتبادل في اتجاهات سياستها المالية .

وفي دراستنا للنفقات العامة سنحاول إيضاح قواعد الفن المالي المنظمة لها، بعد بيان تعريفها وتقسيماتها وظاهرة تزايدها من ناحية ، وإيضاح الآثار الاقتصادية المترتبة على إجرائها من ناحية أخرى .

وعلى ذلك يمكن تقسيم الباب الحالي إلى خمسة فصول كما يلي÷

الفصل الأول : في مفهوم النفقة العامة .

الفصل الثاني : في تقسيم النفقات العامة .

الفصل الثالث : في القواعد المنظمة والعوامل المحددة للإنفاق العام .

الفصل الرابع : في ظاهرة تزايد النفقات العامة .

الفصل الخامس : الآثار المترتبة على النفقات العامة .

---

(١) ومن عناصر هذه البيئة مثلاً : الخصائص السكانية ، أسعار عوامل الإنتاج ، درجة الاستجابة لرغبات الناس كسباً لتأييدهم السياسي .. الخ .

الفصل الأول

في مفهوم النفقة العامة

إضافة للفائدة العلمية (النظرية) التي تتحقق من تحديد مفاهيم الموضوعات الداخلية لدراسة العلوم الاجتماعية ، فإن فائدة أخرى تتحقق نتيجة هذا التحديد ، هي الفائدة العملية أو التطبيقية .

وعلى ذلك فإن وضع تعريف دقيق "للنفقة العامة" يفيد من الناحية التطبيقية في تسجيل كل ما يعتبر نفقة عامة بالميزانية العامة للدولة مع خضوع ذلك لقواعد فن المالية العامة من حيث الإعداد وتحديد الأهداف وكيفية الرقابة والتنفيذ .... الخ . ، ومن ثم إبعاد كل ما يعتبر نفقة (خاصة) عن مجال تطبيق هذه القواعد .

وفي هذا المجال يلاحظ أن كتاب المالية العامة في مجموعهم يتفقون على التعريف التالي للنفقة العامة : (النفقة العامة هي مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام)[1].

ويشتمل هذا التعريف على عناصر ثلاثة يمكن اعتبارها معاً كشروط واجبة التوافر لاعتبار ما يتم إنفاقه داخلاً في إطار الإنفاق العام . هذه العناصر والشروط هي ÷

١- الصفة النقدية ؛ ٢- طبيعة الشخص القائم بالإنفاق ؛ ٣- استهداف تحقيق النفع العام .

ويمكن تناول كل من هذه العناصر بشيء من التفصيل في مبحث مستقل كما يلي ÷

---

(١) راجع مثلاً ÷ د. أحمد جامع : ، "علم المالية العامة. الجزء الأول.." مرجع سابق ، ص٣٩ .
- د. السيد عبدالمولى ، "المالية العامة. دراسة للاقتصاد العام" ، مرجع سابق ، ص٥٥ .

المبحث الأول

الصفة النقدية للنفقة العامة

منذ انتقال المجتمعات من مرحلة اقتصاد المقايضة أو الاقتصاد العيني[1] إلى مرحلة الاقتصاد النقدي ، أصبح القسم الأكبر من نفقات الدولة والأفراد يتم نقداً والقسم الأقل يتم في شكل عيني . فالأشخاص العامة ومنها الدولة ، وهي تقوم بإشباع الحاجات العامة من خلال ما تجريه من إنفاق في مجالات متعددة (الحصول على خدمات لازمة لتسيير المرافق العامة ، شراء ما يلزمها من أموال إنتاجية للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها ، منح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها) ، يتم الإنفاق العام في معظمه في شكل نقدي، ويرجع ذلك للأسباب التالية :

أولاً : سيطرة النقود كأداة للمدفوعات وكوسيط للمبادلات وكمعيار ومخزن للقيمة، في الاقتصاد المعاصر ، ومن ثم فإن قيام الدولة وأشخاص القانون العام بإجراء إنفاقهم بشكل نقدي يمثل استجابة ضرورية لمقتضيات الاقتصاد النقدي ، حيث أصبحت النقود الصادرة عن السلطة المختصة تحظى بالقبول العام المدعم بالإلزام القانوني .

ثانيا : الصعوبة البالغة في حالة إجراء الإنفاق العيني ، فمع اتساع حجم الجهاز الإداري وتوسع مجالات تدخل الدولة ، ومن ثم زيادة حجم نفقاتها العامة أصبح من الصعوبة بمكان الاعتماد على السلع كوسيط في المبالادت أو أداة لإجراء هذه النفقات ، وصعوبة تخزين هذه السلع وتعرضها للتلف ، وما يمثله حفظها من تكلفة عالية ، كل ذلك جعل من النقود وسيلة أيسر في المبادلات وأداة أسهل في إجراء الإنفاق العام .

---

(١) حيث كانت المبادلات تتم من خلال تبادل السلع .

ثالثا : تحقيق المساواة بين الأفراد المنتفعين بالإنفاق العام ، حيث إن إجراء الإنفاق في شكل عيني يصعب معه تحقيق العدالة في توزيع النفع العام المترتب على الإنفاق العام ، فالأجور أو المرتبات التي تدفعها الدولة لموظفيها -مثلا- يصعب تحقيق المساواة والعدالة بين المستفيدين بها إذا ما دفعت لهم بشكل عيني .

رابعا : منطق المقابلة بين الإيرادات والنفقات العامة ، فمادامت الدولة تحصل على إيراداتها العامة المتنوعة (الضرائب ، الرسوم ، القروض ، ....) في شكل نقدي ، فمن المنطقي أن يقابل ذلك قيامها بالإنفاق بصورة نقدية.

خامساً :انتشار ورسوخ المبادئ الديمقراطية أدى إلى حمل الدولة على عدم إكراه الأفراد على تأدية الأعمال عن طريق السخرة (بلا أجر نقدي أو بأجر زهيد يدفع في شكل عيني) لتنافي ذلك مع حرية الإنسان والحفاظ على كرامته .

سادساً : تيسير مهمة الجهات الرقابية لتطور حجم الإنفاق العام ومتابعة حسابات تنفيذه من أجل تحقيق الأهداف المخططة سلفاً ، ولا شك أن إجراء هذه الرقابة يكون أمراً بالغ الصعوبة في حالة الإنفاق العيني .

★ **ومن النتائج التي ترتبت على إجراء الإنفاق العام بشكل نقدي :**

١- زيادة حجم الإنفاق العام ، وبالتالي حجم الضرائب وغيرها من التكاليف العامة؛ إلا أن هذا لا يعني حتماً زيادة عبء هذه التكاليف ، حيث تتولى قواعد الفن المالي تخفيف هذا العبء وتحقيق التوزيع العادل بين المكلفين به.

٢- مع زيادة حجم الإنفاق العام ، يزداد الطلب الكلي ، ومن ثم يرتفع المستوى العام للأسعار ، وتزيد معدلات التضخم مما يؤدي إلى خفض القوة الشرائية

للنقود ، وبالطبع فإن ذلك يحدث في حالة عدم قدرة السياسات المالية والاقتصادية والنقدية على تحقيق التوازن بين العرض والطلب الكلي في المجتمع .

٣- إذا قامت الدولة بمنح بعض المزايا العينية ، فإن هذه المزايا لا تعتبر إنفاقاً عاما إلا إذا ترتب على منحها تحميل الدولة تكلفة نقدية . فإذا وفرت الدولة السكن المجاني لبعض الموظفين ، فإن ذلك يعتبر إنفاقاً عاما لأنه يمثل تكلفة تدفعها الدولة ، أما السماح لبعض الفئات بركوب المواصلات العامة مجاناً، أو السماح لهم بدخول بعض الأماكن العامة مجاناً ، أو تقرر بعض الإعفاءات الضريبية لمحدودي الدخل ، فإن ذلك لا يعتبر إنفاقا عاماً[١].

(١) وكذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة شهادات التقدير التشجيعية التي تمنحها الدولة لبعض العاملين ، وكذلك الأوسمة التي تمنحها لهم في مناسبات مختلفة .

المبحث الثاني

الشخص القائم بالإنفاق

من التعريف السابق للنفقة العامة ، يتضح أن التمييز بين النفقة العامة والنفقة الخاصة يستلزم اعتبار القائم بالأولى شخصاً عاماً والقائم بالثانية شخصاً خاصاً . ومن أمثلة الأشخاص العامة : الدولة ، الإمارة ، المؤسسات العامة ، مجالس المحافظات والمدن والقرى في الدول البسيطة أو الموحدة ، والولايات أو حكومات الإمارات في الدول الاتحادية أو المركبة . ومن أمثلة الأشخاص الخاصة : الأفراد ، والمشروعات ، والشركات الخاصة .

وقد وجد معياران أحدهما "قانوني أو شكلي" وثانيهما "وظيفي" من أجل إسباغ صفة العمومية على الإنفاق الذي يجريه أشخاص القانون العام والخاص، وسنوضح فيما يلي هذين المعيارين بشيء من التفصيل[1].

أولاً : المعيار القانوني أو الشكلي :

ويستند هذا المعيار إلى الطبيعة القانونية أو الشكل القانوني للشخص القائم ، بالإنفاق ، وذلك بصرف النظر عن طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها هذا الإنفاق . ومن ثم ، فإن هذا الإنفاق يعتبر عاماً إذا أجراه أي شخص من الأشخاص المعنوية العامة (أي أشخاص القانون العام) كالدولة ، والهيئات العامة القومية ، والهيئات العامة المحلية ، والمؤسسات العامة . أما الإنفاق الذي يجريه أشخاص القانون الخاص (الأفراد والشركات والجمعيات وغيرها من المؤسسات الخاصة) فإنه يعتبر إنفاقاً خاصاً.

وعلى أساس ذلك ، فإن الطبيعة القانونية للشخص القائم بالإنفاق هي التي تحدد طبيعة النفقة وما إذا كانت خاصة أو عامة .

---

(١) راجع : M. DUVERGER, "Institions Financieres", Paris, P.U.F, ١٩٥٧ P.٤٤ -

وفي نظر القائلين بهذا المعيار ، فإن أشخاص القانون العام ، وطالما يهدفون من نشاطهم إلى تحقيق المصلحة العامة ، معتمدين في ذلك على القوانين والقرارات الإدارية (أي السلطات الآمرة) فإن إنفاقهم يعتبر عاماً ، بينما يهدف نشاط الأشخاص الخاصة إلى تحقيق المصلحة الخاصة من نشاطهم معتمدين في ذلك على عقود القانون الخاص التي تقوم على مبدأ المساواة بين المتعاقدين ، ومن ثم فإن إنفاقهم يكون خاصاً .

ويلاحظ هنا أن الأخذ بهذا المعيار والذي يعتمد بصفة رئيسية على التمييز بين الطبيعة القانونية للشخص العام والشخص الخاص ، بصرف النظر عن طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة ، يجعل من الإنفاق الذي تجريه الدولة أو أحد أشخاص القانون العام إنفاقاً عاماً ، حتى لو كان النشاط الذي قام به هؤلاء الأشخاص مماثلاً للنشاط الخاص ، ومن ثم فإن هذا المعيار يظل صالحاً في ظل الدور التدخلي للدولة في مجالات متعددة يماثل بعضها مجالات النشاط الخاص .

ثانياً : المعيار الوظيفي :

ويستند هذا المعيار في تمييزه بين الإنفاق العام والخاص إلى طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو الشكل القانوني للشخص القائم بالإنفاق . ومن ثم ، فإن جميع النفقات الصادرة عن الأشخاص العامة لا تعتبر نفقات عامة ، بل إنها تعتبر نفقات عامة فقط إذا تم إجراؤها في مجالات يتمتع المشتغل فيها بالسيادة والسلطة العامة أي التي تقوم بها الدولة بصفتها السيادية . أما النفقات التي تقوم بها الدولة والأشخاص العامة في مجالات تماثل تلك التي يقوم بها الأفراد والمشروعات الخاصة من حيث الأهداف والظروف ، فإنها تعتبر نفقات خاصة . وعلى العكس من ذلك تعتبر نفقات عامة تلك التي تقوم بها الأشخاص الخاصة والمختلطة التي فوضتها الدولة

فيهـا استخدام سـلطاتها الآمـرة مـا دامت هذه الأشخاص الخاصة قد استخدمت السلطات السيادية في إجراء هذه النفقات .

ويلاحـظ أن الأخـذ بهـذا المعيـار يجعل كثيراً من النفقات التي تقوم بها الدولـة في مجـالات مماثـلة لتـلك الـتي يقوم بها الأفراد والهيئات الخاصة نفقات خاصة، كما يجعل النفقات التي يجريها القطاع الخاص في مجالات يُفوَّض له فيها استخدام السلطة والسيادة نفقات خاصة .

إن الأخـذ بهـا المعيـار يعقـد الأمـور بلا مبرر ، فالمعيار القانوني يسمح باعتـبار كـل مـا يجـريه الشـخص العـام من إنفاق إنفاقاً عاماً دون تعقيد وذلك اعتماداً على الطبيعة القانونية .

كمـا أن الأخـذ بالمعيـار الوظيفي يُدخِل في نطاق النفقات العامة نفقات الهيـئات الخاصـة ذات الـنفع العـام التي تفوضها الدولة بعض السلطات الآمرة ، وهو ما يفقد التفرقة بين النفقات العامة والخاصة أهم مقوماتها .

ويلاحـظ أيضاً أن الأخذ بالمعيار الوظيفي يخرج من دائرة النفقات العامة كـثيراً مـن الـنفقات الـتي تجـريها الدولـة في مجـالات تماثل تلك التي يبرز فيها النشـاط الفـردي والخـاص . وذلـك يعـني عدمِ إدراجِ كثيرٍ من هذه النفقات في الميزانية العامة للدولة ما دامت قد اعتبرت إنفاقاً خاصاً طبقاً لهذا المعيار .

وأمـام هـذه الانـتقادات فـإن غالـبية الفقـه المـالي يفضل الأخذ بالمعيار القانوني[1].

مع الأخذ في الاعتبار حالة المشروعات المختلطة [2].

---

(١) حاول البعض أن يأخذ بالمعيارين معاً لمواجهة زيادة الإنفاق العام نتيجة الدور التدخلي للدولة ، ومن ثم فقد ذهبوا إلى تعريف النفقة العامة بأنها "تلك التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون العام في مجال نشاطه العام" ، راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص٣٩-٤٠ .

(٢) فإذا كانت هناك مساهمة للقطاع العام مع القطاع الخاص في بعض المشروعات ، فإنه لا يُدرَج في حساب =

وقد جرى العمل في فرنسا على التفرقة بين النفقات العامة ونفقات القطاع العام ، على أن تُعطى النفقات العامة معنى ضيقاً يقتصر فقط على النفقات الواردة في ميزانية الدولة وحساب الخزانة العامة وفي الميزانيات الملحقة والهيئات العامة المحلية ، ومن ثم فإن ذلك يتفق مع المعيار القانوني . وفي مصر ، يمكن تفسير إدراج النفقات الاستثمارية التي تقوم بها الشركات العامة والمختلطة في موازنات المؤسسات العامة التابعة لها بأن هذه المؤسسات ، وهي مالكة لهذه الشركات ملكية كلية أو جزئية ، هي التي تقوم قانوناً بهذه النفقات الاستثمارية.

=النفقات العامة إلا ذلك الجزء الذي يعادل مقدار مساهمة الجهة العامة في رأس المال . راجع : د. السيد عبدالمولى ، مرجع سابق ، ص٥٩ .

المبحث الثالث

قصد تحقيق النفع العام

والواقع أن هذا العنصر يمثل شرطاً ضرورياً لاعتبار الإنفاق عاماً . وعلى ذلك فإن إنفاق المال العام بقصد تحقيق نفع خاص ، ودون مراعاة الإجراءات واجبة الإتباع لاعتماد هذا الإنفاق ، لا يجعل من هذا الإنفاق عاماً بل إنفاقاً خاصاً . فإذا ما قام أحد الموظفين العموميين باستخدام المال العام في إشباع حاجاته الشخصية ، فإن ذلك يعد إنفاقاً خاصاً وليس إنفاقاً عاماً .

والتساؤل المنطقي الذي يمكن إثارته في هذا المجال هو ماذا يقصد بالمنفعة العامة ؟

تتحقق المنفعة العامة نتيجة إجراء الإنفاق العام إذا توافر شرطان متكاملان هما :

١ - ضرورة وجود حاجة عامة تقع مسئولية تحقيق إشباعها على عاتق السلطة العامة- نيابة عن الأفراد- من خلال إجراء الإنفاق العام في المجال أو المجالات المتنوعة التي تقع في إطار هذه الحاجة أو الحاجات العامة . وقد سبق لنا إيضاح مفهوم الحاجات العامة في بداية الباب التمهيدي من هذا الكتاب .

٢ - ضرورة تحقيق العدالة والمساواة بين جميع الأفراد في الحصول على الإشباع بذات القدر من المنتجات أو الخدمات التي أنتجها الإنفاق العام . ويرجع هذا الشرط إلى مساواة الأفراد في تحمل الأعباء العامة . ويلاحظ مثلاً أن مساواة الأفراد في تحمل عبء الضرائب لا يكفي لتحقيق المساواة في الاستفادة من منافع الإنفاق العام إذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في تحقيق منافع خاصة لبعض الأفراد دون غيرهم ، لما في ذلك من تخفيف لعبء الضرائب عنهم بالنسبة لهذا الغير .

ويلاحـظ أن قيـاس النفع العام المترتب على الإنفاق العام هو أمر مازال صعباً تحقيقه في كثير من المجالات (كالصحة والتعليم مثلاً) ، وأمام هذه الصعوبة في إيجاد معيار لتقدير المنفعة العامة ، فإنه من المتفق عليه بين كتاب المالية العامة إن تقريـر مدى تحقق النفع العام متروك أمره للسلطات السياسية ، تماماً كما هو الحـال في تقديـر الحاجـات العامـة . ولكن هذه السلطات ليست مطلقة الحق في هـذا التقدير أو ذلك التقرير ، ولكنها تخضع في ذلك للجهات الرقابية في الدولة مـثل الـرقابة السياسية من البسلطة التشريعية ، والرقابة القضائية ، والدستورية ، والإدارية . كما توجد رقابة الرأي العام والصحافة ،وكذلك فإن السلطة التنفيذية يكـون لهـا الحـق في إلغـاء الاعـتمادات التي تقررها الهيئات التشريعية المحلية في بعـض الـدول ، إذا رأت أنهـا تتضـمن خروجاً على مبدأ تحقيق النفع العام من الإنفاق العام .

الفصل الثاني

تقسيم النفقات العامة

في ظل الدور الهام للمالية العامة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، وبعد أن تحولت الدولة من "حارسة" إلى "متدخلة" و "منتجة" ، أصبحت النفقات العامة أداة مالية هامة تستخدمها الدولة ليس فقط لغرض إشباع الحاجات الاجتماعية ، وإنما لإحداث تأثيرات هامة في المتغيرات الاقتصادية الكلية كالدخل القومي والناتج القومي والاستثمار القومي ....الخ ، إضافةً إلى استخدامها لإحداث آثار اجتماعية هامة من خلال الإنفاق العام التحويلي والنفقات العامة المخصصة للدعم في المجالات الاقتصادية والاجتماعية .

وقد صاحب هذا الدور الهام للنفقات العامة تنوع في أشكالها وصورها ، وزيادة كبيرة في حجمها . هذا الدور الهام من حيث الآثار ، والتنوع في الصور والأشكال والزيادة في الحجم ، دعا الفقه المالي إلى تخصيص جزء كبير في مؤلفات المالية العامة لدراسة الأنواع المختلفة للنفقات العامة وتقسيمها إلي طوائف متجانسة سواء من حيث الطبيعة أو من حيث الآثار الاقتصادية والاجتماعية ، وتأتي أهمية هذه التقسيمات متمثلة في تيسير مهمة التحليل والدراسة وكذلك تفعيل إمكانية رقابة الأنشطة التي تؤديها الدولة .

ورغم وجود عدد كبير من التقسيمات للنفقات العامة ، فإن الشائع في هذا المجال هو تقسيمها إلى مجموعتين كبيرتين : المجموعة الأولى وتضم التقسيمات العلمية أو الفقهية ، والمجموعة الثانية تشتمل على التقسيمات الوضعية أو التطبيقية . وسوف نتبع هنا هذا المنهج ، حيث ندرس كلاً من هاتين المجموعتين من التقسيمات في مبحث مستقل كما يلي :

المبحث الأول

التقسيمات العلمية للنفقات العامة

مـن أجل تحليل وفهم بنيان الإنفاق العام ، أسهب كتاب المالية العامة في وضـع تقسيمات عديدة للنفقات العامة ، اعتمدوا في وضعها على عدد كبير من المعايير المتنوعة . ونظراً لهذا التعدد في التقسيمات والتنوع في المعايير التي أسست عـليها هـذه التقسـيمات ، فإن عرضها جميعاً يرهق القارئ ، وربما أدى العرض المفصل إلى زيادة الوقت والمساحة اللازمين لذلك على حساب موضوعات أخرى تعـد أكـثر أهميـة مـن الـناحية الأكاديميـة لـلقارئ في هـذه المرحلة من مراحل الدراسـة. ومـن ناحيـة أخرى ، فإن استقراء ميزانيات الدول المختلفة يشير إلى أن بعضها يأخذ ببعض هذه التقسيمات دون الأخرى ، بينما تأخذ بعض الميزانيات الأخرى بدمج بعض التقسيمات معاً في تقسيم واحد ، متأثرة في ذلك باعتبارات محددة بعضها تاريخي والبعض الآخر إداري أو عملي .

ولذلـك فإنـنا سـنكتفي بعرض أهم التقسيمات العلمية التي تعد قاسماً مشـتركاً في معظـم مؤلفـات الماليـة العامة ، وتسمح في ذات الوقت بتقديم فكرة معقولـة لـلطالب في هذا المجال ، وكذلك تتميز بوجود بعض تطبيقات عملية لها في بعض الميزانيات العامة .

وتتمثل هذه التقسيمات :

١ – التقسيم الوظيفي للنفقات العامة : ومعيار هذا التقسيم هو الغرض أو الهدف من إجراء هذا الإنفاق .

٢ – التقسيم الإداري للنفقات العامة : على أساس معيار الوحدة الإدارية القائمة بالإنفاق .

٣ - التقسيم إلى نفقات حقيقية وتحويلية : ومعيار هذا التقسيم هو المقابل أو الأثر المترتب على الإنفاق .

٤ - التقسيم إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية : على أساس معيار الدورية والانتظام في إجراء النفقة .

أولاً : التقسيم الوظيفي :

يؤسس هذا التقسيم على معيار الغرض أو الوظيفة التي خصص الإنفاق العام من أجل أدائها . ونظراً لتعدد هذه الأغراض وتنوع هذه الوظائف ؛ فإن هذا التقسيم يمكن أن يتم على نحو إجمالي ، ومن ثم تصبح أنواع النفقات العامة محدودة ؛ كما يمكن أن يتم على نحو تفصيلي ، وهذا يؤدي إلى تعدد هذه الأنواع[1].

وكمثال على التقسيم الإجمالي يمكن تقسيم النفقات العامة إلى نوعين هما النفقات المدنية والنفقات الحربية ، أو النفقات التقليدية والنفقات الحديثة . كما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي نفقات الدفاع والأمن والعدالة والتنظيم السياسي ، ونفقات الخدمة الاجتماعية ، والنفقات الاستثمارية .

وعلى نحو تفصيلي يمكن تقسيم النفقات العامة إلى : نفقات الدفاع ، والأمن ، والعدل ، الإنفاق التنظيمي ، الإنفاق المالي ، الإنفاق الاجتماعي (الصحة والتعليم والإسكان والمواصلات) ، الإنفاق الاستثماري (تكوين رأس المال الإنتاجي) .. الخ .

وعلى أساس هذا المعيار ، صدر تقرير عن الأمم المتحدة في عام ١٩٥٨ أشار إلى إمكانية تقسيم الإنفاق العام تقسيماً وظيفياً يشتمل على خمسة أنواع من النفقات العامة هي[2] :

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص٩١-٩٢ .

(٢) راجع : د. محمد حافظ الرهوان ، "مبادئ في فن المالية العامة" ، كلية شرطة دبي ، ١٩٨٩ ، دبي ، ص٤٩-٥٠.

١. النفقات العامة على مجموعة الخدمات الأساسية :

وتخصص هذه النفقات لتقديم الخدمات الضرورية للمجتمع كالدفاع والأمن والقضاء والإدارة العامة والتمثيل الدبلوماسي . ويلاحظ أن هذه المجموعة من الخدمات ترتبط بوجود الدولة وتعبر من سيادتها . ومن ثم فإن أمر إشباعها يوكل لأجهزتها السيادية ولا يترك للقطاع الخاص والأفراد .

٢. النفقات العامة على مجموعة الخدمات الاجتماعية :

ومن أمثلة هذه الخدمات التي يخصص لها هذا النوع من الإنفاق العام : خدمات الصحة والتعليم والإسكان والمواصلات ، وهي خدمات يهم القيام بها القطاع الأكثر من أفراد المجتمع . ويمكن للقطاع الخاص أن يشارك الأجهزة الحكومية في توفير هذه الخدمات للمجتمع .

٣. النفقات العامة على مجموعة الخدمات الجماعية :

وهذه الخدمات يستفيد منها جميع الأفراد في المجتمع بدون تمييز ، كما أنها تعتبر ضرورية لحياة المجتمعات المتحضرة ، ومثالها خدمات تمهيد الطرق والجسور ، وتوفير مياه الشرب ، ومرافق الصرف الصحي ، والكهرباء . وغالباً توكل مسئولية هذه الخدمات إلى الهيئات الحكومية وإن كانت المشروعات الخاصة يمكنها أن تساهم بقدر محدود في توفيرها .

٤. النفقات العامة على مجموعة الخدمات الاقتصادية :

ومثال هذه المجموعة : مشروعات التنمية الاقتصادية والاستثمارات الإنتاجية في قطاعات الزراعة والصناعة ، والتجارة والسياحة والنقل . ويلاحظ أن القطاع الخاص يساهم مع القطاع الحكومي في القيام بالأنشطة المنتجة لهذه الخدمات ذات الطابع الاقتصادي . ومع تطبيق ما يسمى "بالخصخصة" خلال العقد الأخير من القرن الحالي ، أضحى القطاع الخاص يساهم بجزء كبير من تنفيذ هذه المشروعات في العديد من دول العالم .

٥ النفقات العامة غير القابلة للتخصيص :

وهـذه المجموعـة تشـتمل على بنود متنوعة من النفقات العامة لم ترد في أحـد التقسـيمات الأربعـة السـابقة . ومـن أمثـلة هذه النفقات : النفقات العامة المخصصـة لخدمـة الديـن العـام المحـلي والخـارجي ، وتحويلات الحكومة لصالح الهيئات العامة ، المعونات والمنح المقدمة للخارج .

ومن الجدير بالذكر هنا أن نشير إلى أن التقسيم الوظيفي للنفقات العامة يرتكـز عـلى نـوع الخدمة المؤداة أو الغرض المستهدف بصرف النظر عن التبعية الإداريـة لـلمرفق الـذي يـتولى توفـير هـذه الخدمة في المجتمع .وعلى ذلك ، فإن الأخـذ بهـذا التقسـيم يجعـل إنفاق الكليات العسكرية وكليات الشرطة (والذي يستهدف غرض التعليم والتدريب) إنفاقاً تعليمياً تجربه وزارة التربية والتعليم ، عـلى الـرغم من عدم تبعية هذه الكليات إدارياً لوزارة التعليم ، حيث أنها تتبع إدارياً لوزارات أخرى مثل: وزارة الدفاع أو وزارة الداخلية .

ومن أهم النتائج الإيجابية المترتبة على الأخذ بهذا التقسيم :

١ - إظهـار حجـم النشـاط الحكومـي في المجـالات المختـلفة لـلخدمات العامـة ، ومتابعة تطور وتحقيق الأهداف المتوقعة من إجراء الإنفاق العام .

٢ - تـلافي التغير المستمر في الجهاز الإداري ولا سيما في الدول النامية ، ذلك أن تقسـيم الإنفـاق العـام بحسـب الأغـراض والوظـائف يسـاعد عـلى تحقيق الاسـتقرار في ممارسـة الأنشـطة القائمة على تحقيق هذه الأغراض بعيداً عن الـتغيرات المسـتمرة الـتي تحـدث في الجهـاز الإداري المكـلف بممارسـة هذه الأنشطة .

٣ - تحقيق فعالية الرقابة على مدى تطور النشاط الحكومي في المجالات المختلفة.

٤ - تقديـم صـورة واضـحة عن اتجاهات الحكومة في الحاضر والمستقبل . ومعنى ذلـك أن الـرأي العـام يمكـنه مـن خـلال فهمه وتقديره للمبالغ المخصصة

لإشباع الحاجات الاجتماعية والاقتصادية معرفة وتقييم ورقابة العلاقة بين تطور هذه المبالغ من ناحية وتطور الأهداف واجبة التحقيق من ناحية أخرى.

ومن الدول التي أخذت بهذا التقسيم منذ بداية الخمسينات : أمريكا ، هولندا ، روسيا ، فرنسا ، ومصر[١]. ومن الدول التي أخذت بهذا التقسيم مضيفة إليه التقسيم الإداري : دولة الإمارات العربة المتحدة (وسنشير إلى هذه النقطة فيما بعد) .

ويلاحظ أن الميزانية العامة المصرية- وخلال العقدين الأخيرين من القرن الحالي- قد درجت على تقسيم النفقات العامة إلى نفقات جارية ونفقات استثمارية من ناحية[٢]، وإلى ستة عشر نوعاً من حيث الأغراض[٣] من ناحية ثانية، وإلى نفقات حقيقية وتحويلية من حيث الأثر المترتب على النفقة العامة من ناحية ثالثة[٤].

ثانياً : التقسيم الإداري :

وهنا يستند تقسيم النفقات العامة على معيار الوحدة الحكومية التي توزع عليها هذه النفقات ، حيث يتم التوزيع بحسب الوزارات والمؤسسات والهيئات والوحدات أو الإدارات التي يتكون منها الهيكل الإداري للدولة (أو

---

(١) كانت الميزانية العامة المصرية وحتى نهاية السبعينات من القرن الحالي- تعرض النفقات العامة عرضاً وظيفياً ، حيث كانت توزعها على مجموعات ثلاث هي : مصروفات السلطة العامة العليا ، ومصروفات الأمن ، ومصروفات الرخاء في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية .

(٢) وهو تقسيم اجمالي وظيفي .

(٣) وهذه الأنواع هي : نفقات الزراعة والري والصناعة والبترول والثروة المعدنية ، الكهرباء ، النقل والمواصلات ، التموين والتجارة ، المال ، الإسكان والتشييد ، الخدمات الصحية والاجتماعية والدينية ، التعليم والبحوث والشباب ، والثقافة والعلوم ، السياحة، الدفاع والأمن والعدالة ، الخدمات الرئاسية ، التأمينات ، الأقسام العامة ، الاستثمارات غير المخصصة .

(٤) في عامي : ١٩٨٠ ، ١٩٨١ بلغت نسبة النفقات التحويلية (في الميزانية المصرية) في جملة النفقات العامة الجارية ٤٨.٩٪ ، ٣٠٪ من جملة الإنفاق العام .

هيكل الإدارة العامة للدولة) بغض النظر عن نوع أو طبيعة الوظائف التي تؤديها (أو الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها) كل وحدة من هذه الوحدات .

وربما يعود الأخذ بهذا التقسيم إلى المرحلة الثانية من مراحل تطور استخدام الموازنة العامة للدولة[١]. وتتمثل هذه المرحلة في فترة الكساد الاقتصادي في أوربا في الثلاثينيات من هذه القرن ، حيث توجهت الأنظار إلى استخدام الموازنة كأداة للسيطرة التنفيذية على فعاليات الإدارات الحكومية المتعددة . وقد أصبحت مناقشة الموازنة- خلال هذه الفترة- وكذلك طريقة إعدادها تبنيان على أسس استخدام الموازنة للسيطرة الإدارية ، وأصبحت الموازنة تجند لخدمة الإدارة الحكومية ، وذلك مما أدى إلى بدأ ظهور موازنة الأداء .

ومن الملاحظ أن الميزانيات التي تأخذ بالتقسيم الإداري للنفقات العامة ترجع عادة إلى تقديم ملخص لهذه النفقات على أساس وظيفي ، وإن الميزانيات التي تأخذ بالتقسيم الوظيفي للنفقات العامة ، تعود فتعرض هذه النفقات داخل هذا الإطار الوظيفي على أساس إداري[٢].

كما يلاحظ أيضاً وجود علاقة بين كيفية تقسيم النفقات العامة ووظيفة الميزانية العامة للدولة : فالتقسيم الإداري للنفقات العامة يمكن من تحديد مسئوليات الجهات الإدارية التي تقوم بالإنفاق ومن مراقبة إنفاقها في حدود الاعتمادات المدرجة لها ، وهو ما يجعل من الميزانية (ميزانية مراقبة) . بينما

---

(١) تمثلت المرحلة الأولى من مراحل استخدام الموازنة العامة في ظل ما سمي "بالدولة الحارسة" ، حيث كانت الموازنة مقتصرة على ضمان الحد الأدنى لتسيير أعمال الحكومة الأساسية في الأمن والدفاع ، وضمان نفقات الجهاز الحكومي من رواتب ونفقات عامة أخرى . وكان الاهتمام في الموازنة منصرفاً إلى توزيع النفقات على أساس حاجات الإدارات الحكومية ، وتسيير أعمالها اليومية ، ثم تطور هذا الاتجاه إلى ارتباط هذه النفقات بارتباط التوزيع الإداري له وبأغراض الصرف ، أي تخصيص النفقات للوسائل التي تحتاجها الإدارات الحكومية لتنفيذ الأغراض المكلفة بها .

- راجع : فهمي محمود شكري ، : "الموازنة العامة : ماضيها وحاضرها ومستقبلها ، في النظرية والتطبيق" ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٠، ص١٩- ٢١ .

(٢) راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص١١٨ .

يـؤدي التقسـيم الوظيفـي للـنفقات العامة إلى عرض نشاط الدولة ، وبيان مدى كفـاءة أجهـزتها في أداء وظائفها وهو ما يسمح بأن تكون الميزانية العامة (ميزانية برامج) أو (ميزانية أداء) .

ويعتبر تقسيم النفقات العامة إلى (نفقات قومية) ، و (نفقات محلية) من أبرز الأمثلة للتقسيم الإداري للنفقات العامة :

والـنفقات القوميـة هـي تـلك الـتي تـتولى إنفاقهـا الحكومـة الاتحاديـة والمركـزية، ومـن ثـم فإنهـا تـرد في ميزانية الدولة ، أما النفقات المحلية فهي التي تقـوم بهـا الولايات أو الإمارات (كل على حدة) في الدولة الاتحادية ، أو مجالس الحكـم المحـلي : كمجـالس المحافظـات ومجـالس المـدن ومجالس القرى (كل على حدة) في الدولة البسيطة أو المركزية ، وتسمى هذه النفقات بالمحلية أو الإقليمية، وترد في ميزانيات هذه المجالس أو الإمارات أو الولايات .

ويلاحظ أن اتجاهات الدول- فيما يتعلق بتوزيع المرافق المختلفة وبالتالي النفقات العامة بين السلطة العامة المركزية من ناحية ، والهيئات المحلية من ناحية أخـرى- تختـلف اختلافاً بيِّناً يرجع إلى الظروف السياسية والتاريخية والاجتماعية والاقتصـادية والجغرافية الخاصة بكل دولة في زمن معين ؛ بل أن هذه الاتجاهات تختلف في ذات الدولة من زمن إلى آخر .

ومـع ذلـك ، فـإن هـناك اعتـبارات عامـة ، غالبا ما تراعيها قواعد الفن المـالي في توزيع النفقات العامة طبقا لتوزيع المرافق والاختصاصات بين الحكومة المركـزية والسـلطات المحـلية : فالمـرافق الأساسية التي تهم المجتمع بأسره باعتباره كيانـاً واحـداً يجـب أن تـتولاها السلطة المركزية باعتبارها أكثر قدرة من الهيئات المحـلية عـلى تقديـر صـالح الأمـة في مجموعهـا وعـلى تعبـئة الإمكانـات المادية والبشـرية اللازمـة لتسـييرها (ومـثال ذلـك : مـرافق الدفـاع والقضاء والتمثيل الخـارجي والأمن العام) . أما الهيئات المحلية فيعهد إليها بالمرافق التي تهم الولاية

أو الإمارة أو المحافظة أو المدينة على نحو مباشر ، كمرافق الكهرباء والصرف الصحي والمياه والنقل الداخلي . كذلك يعهد إلى هذه الهيئات بالمرافق التي يحسن أن تُدار بالنظر إلى ظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على حدة ، مما قد يستدعي تغيير طريقة الإدارة ، ومن ثم طبيعة الإنفاق العام من إقليم إلى آخر . وهذه الاعتبارات لا تمنع من إمكانية توزيع مرافق معينة في بعض الحالات- بين الحكومة المركزية والهيئات المحلية إذا وجدت ظروف يستحسن معها إجراء الإشراف المشترك في نفس الوقت مثل مرفق التعليم .

ومن أهم النتائج الإيجابية للأخذ بالتقسيم الإداري :

١- يتفق هذا التقسيم مع التطبيق العملي في ميزانيات كثير من الدول، ذلك أنه عند إعداد هذه الميزانيات ، يتم توزيع النفقات على أجهزة الدولة المختلفة ، بحيث يتحدد لكل منها قدر معين من الاعتمادات يتناسب مع أداء مهامه بانتظام .

٢- يتيح للجهات الرقابية متابعة ورقابة كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري للدولة ، لمعرفة ما إذا كان إنفاقها العام يتفق مع القواعد المنظمة للميزانية العامة أو أنه لا يتفق معها .

٣- التعرف على اتجاهات السياسة العامة للدولة ، وذلك من خلال المقارنة بين حجم الإنفاق العام المخصص لكل إدارة من إدارات الدولة .

٤- يتيح للباحث مهمة الوقوف على حقيقة العلاقة بين السلطة المركزية (أو الاتحادية) والهيئات (أو الولايات أو الإمارات) المحلية ، ومدى تمتع هذه الأخيرة بالاستقلال الذي لا غنى عنه في مباشرة اختصاصاتها ، أو القيام بمهامها .

٥ - يمكن معه أن يتحدد موقف السلطة التنفيذية من النواحي التي يمكن الإنفاق عليها ، وتلك التي تحتم السياسة المالية والاقتصادية العامة أن تتوحد النفقات فيها.

إلا أن الأخذ بهذا التقسيم يرتب نتائج سلبية من أهمها :

١ - بسبب ضخامة حجم الجهاز الإداري للدولة ، تثار صعوبة إجراء هذا التقسيم، ولا سيما أن الأمر لا يتوقف عند ضخامة الحجم وإنما كذلك التطور المستمر في الوحدات المكونة لهذا الجهاز . ومع صعوبة إجراء هذا التقسيم ، تصبح أيضاً مراقبة الإنفاق العام في هذه الأجهزة والوحدات الإدارية أمراً لا يخلو من مشقة .

٢ - التغيير المستمر في تبعية بعض الإدارات من وزارة إلى أخرى ، يؤدي إلى صعوبة متابعة التطور في حجم الإنفاق العام المخصص لكل وزارة من وزارات الدولة ، وكذلك صعوبة تحليل ودراسة النطاق الكمي والكيفي لنفقات كل منها .

٣ - يتسم هذا التقسيم بعدم وضوح معالمه ، وخاصة فيما يتعلق بالنفقات المحلية أو الإقليمية . فهذه النفقات وإن استهدفت تقديم خدمة لإقليم معين أو هيئة محلية معينة ؛ إلا أن عبأها لا يقع على الإقليم المستفيد وحده أو الهيئة المستفيدة وحدها ، بل تساهم فيه الدولة بما تقدمه لها من إعانات .

وكما سبق أن أشرنا ، فإن الميزانية الاتحادية للإمارات العربية المتحدة تأخذ بالتقسيمين الإداري والوظيفي معاً ، وذلك تلافياً لعيوب التقسيم الإداري والاستفادة بمزاياه مع مزايا التقسيم الوظيفي . وتطبيقاً لذلك ، نصت المادة السادسة من القانون الاتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣م في شأن إعداد الميزانية والحساب الختامي للدولة على أن "توزع ميزانية المصروفات إلى وزارات ، وتتألف الوزارات من إدارات ، وتحدد بقرار من وزير المالية إدارات الميزانية

بحسب ترتيب وزارات الحكومة وجهات الصرف المختلفة بعد الاتفاق مع الوزارات المختلفة" .

ويلاحظ هنا أن تقسيم النفقات على الوزارات إدارات يعني الأخذ بالتقسيم الإداري ، كما أن كلمة "ترتيب" تعني إجراء التقسيم حسب الأهمية النسبية لكل وزارة ، أي أهمية الوظيفة أو الغرض المبتغى تحقيقه من تخصيص حجم معين من الإنفاق لها[1]. وفيما يتعلق بميزانيات الإمارات ، فقد نص الدستور على استقلالها عن ميزانية الاتحاد في حدود معينة ، والتزامات محددة .

ثالثا : التقسيم إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية :

يمكن القول أن هذا التقسيم يعتمد بصفة عامة على الأثر المباشر للنفقات العامة[2]، أي على مدى الاستفادة التي تتحقق للمجتمع نتيجة الإنفاق العام ، حيث تظهر هذه الاستفادة في الزيادة التي تطرأ على الناتج القومي .

وعلى ذلك تكون النفقات العامة حقيقية إذا ترتب عليها حصول الدولة على خدمات أو سلع أو رؤوس أموال إنتاجية (وذلك كالمرتبات وأثمان التوريدات والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة ، سواء التقليدية أو التي اقتضاها

---

(١) فالترتيب إذاً شيء فوق التقسيم ، فهو يشمل التقسيم مضافاً إليه هدف معين ، وذلك أمر يساعد كثيراً في معرفة ضرورة الإنفاق على الأوجه الداخلة في نطاق كل ترتيب" . راجع : د. عادل أحمد حشيش ، : "مرجع سابق ، ص١٤٤ ، وكذلك : د. محمد عبدالله العربي ، : "مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي- الجزء الأول" ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر ، القاهرة ، ١٩٣٨، ص٩٨- ١٥٢ .

(٢) اعتمد كتاب المالية العامة في التفرقة بين هذين النوعين من النفقات على ثلاثة معايير متداخلة هي :

- معيار المقابل المباشر : (أي حصول الدولة على الأموال المادية والخدمات مقابل نفقاتها) .
- معيار الزيادة المباشرة في الناتج القومي : (ومن ثم تكون النفقات الحقيقية هي النفقات المنتجة).
- معيار من يقوم باستهلاك الموارد العينية وعوامل الإنتاج : (فالنفقات الحقيقية هي التي تحصل الدولة من إنفاقها على موارد عينية أو استغلال لعوامل الإنتاج ، أما النفقات التحويلية فهي التي يقوم بها بعض الأفراد أو بعض الطبقات في المجتمع بعد أن يتم تحويلها إليهم من الدولة ، أي أن هؤلاء الأفراد ينفقون ما حوّل إليهم على استغلال الموارد أو عوامل الإنتاج ، ومن ثم يكون إنفاقهم تحويلياً ، أي أنه تم بعد أن تم تحويله إليهم من قبل الدولة) .
- راجع في ذلك : د. رفعت المحجوب ، مراجع سابق ، ص٩٧- ٩٨ .

تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، والنفقات الاستثمارية أو الرأسمالية).

أما النفقات العامة التحويلية أو (الناقلة) فهي تلك التي لا تؤدي مباشرة إلى زيادة الناتج القومي ، وإنما يتمثل أثرها فقط في تحويل القوة الشرائية بين الأفراد والجماعات ، أي أن أثرها يتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي . وهي عادة تتم بلا مقابل ، ذلك أن الإنفاق الحقيقي- في حالة النفقات التحويلية- لا يصدر عن الدولة ، بل عن الشخص المستفيد من التحويل . ومثال هذه النفقات : الإعانات والمساعدات الاجتماعية ، الضمان الاجتماعي والإعانات ضد البطالة والشيخوخة وغلاء المعيشة ، وإعانات العجز والطفولة ، وإعانات بعض المرافق العامة التي تقدم خدماتها للمستهلكين ، والدعم الاقتصادي الذي تقدمه الدولة لبعض المشروعات الخاصة بقصد حملها على تخفيض أسعار منتجاتها من سلع وخدمات تستهلكها أساساً الطبقات محدودة الدخل .

وتفضل الدولة أن يتحمل دافعوا الضرائب عبء هذه الإعانات بدلاً من أن يتحملها المستهلكون عن طريق دفع أثمان مرتفعة لهذه السلع والخدمات ، إن ذلك يعني إعادة لتوزيع جزء من الدخل القومي لصالح الطبقات محدودة الدخل[1].

هذه المجموعة الكبيرة من النفقات التحويلية يمكن أن نميز في داخلها بين نوعين من التحويل :

١- **التحويل المباشر :** ويتحقق إذا كان المستفيد من التحويل يتلقاه نقداً (التحويلات النقدية) .

٢- **التحويل غير المباشر :** ويتم بتلقي المستفيد من التحويلات النفقات في صورة عينية سواء تمثل ذلك في شكل سلعة أو خدمة مجانية ، أو أن يدفع فيها ثمناً

(١) راجع : د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص٥٠ .

يقـل عـن نفقـة إنتاجها (نفقة عوامل الإنتاج) ، ولذلك تسمى التحويلات غير المباشرة "التحويلات العينية" .

وبصفة عامة ، يمكن تقسيم النفقات التحويلية إلى ثلاثة أنواع هي[1] :

١ - النفقات التحويلية الاجتماعية : وهـي الـنفقات الـتي تدفـع بـلا مقابل لـبعض الأفـراد أو الطـبقات في المجتمع بقصـد رفـع مستوى معيشـتهم (مثل : الإعانـات التي تمنح لموظفي الدولة ، ولاصحاب العائلات الكبيرة العدد ومحدودة الدخـل ، الإعانـات الـتي تمـنح لمواجهـة المرض والعجـز والشيخوخة والبطالة ، والدعم المقدم لبعض السلع والخدمات بغرض تخفيض الأسعار لصالح المستهلك (دعم الاستهلاك) .

٢ - النفقات التحويلية الاقتصادية : وهـي الـتي تمـنح لبعض المشروعات أو لـبعض فـروع الإنـتاج مـن أجل خفض نفقة الإنتاج لزيادة الأرباح والإنتاج ، وهذه النفقات قد تدفع نقداً أو عيناً .

٣ - النفقات التحويلية المالية : وتتمثل في فوائد الدين العام واستهلاكه . وفي هذه الحالة يمكن التمييز بين نوعين من القروض العامة :

أ) القـروض المسـتخدمة في تغطيـة عجـز الميـزانية ، أي في تغطية النفقات العامة العادية (وهي نفقات استهلاكية) . ومن ثم فإن استخدامها لا يؤدي إلى تغيير في حجـم السـلع والخدمـات المنـتجة بطـريقة مباشرة ، ويترتب على ذلك أن الفوائد التي تدفع لمثل هذه القروض تعتبر مجرد نفقات تحويلية .

ب) القـروض المسـتخدمة في تمويـل الاسـتثمارات الإنـتاجية ، وتعتبر فوائد هذه القروض نفقات غير تحويلية ، أي نفقات حقيقية .

وفي معظـم دول العـالم يلاحـظ ازديـاد حجـم الـنفقات التحويـلية في ميزانياتها، ويرجع ذلك إلى أسباب كثيرة أهمها :

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص١٠٠ وما بعدها .

١) تطبيق مبادئ العدالة الاجتماعية التي تهدف إلى تقريب الفوارق بين الطبقات حفاظاً على السلام الاجتماعي .

٢) الارتفاع المتواصل في معدلات النمو السكاني مما يؤدي / مع انخفاض النمو الاقتصادي / إلى ارتفاع معدلات البطالة .

٣) الاهتمام بالتنمية الاقتصادية من خلال وسائل متعددة منها منح المزايا النقدية والعينية للمشروعات الصناعية والزراعية والتجارية .

٤) الزيادة المستمرة في حجم الدين العام المحلي أو الخارجي ، ومن ثم ارتفاع النفقات المخصصة لمواجهة الفوائد والأقساط .

رابعا : التقسيم إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية :

في إطار هذا التقسيم ، اعتمد الفكر المالي على معايير متعددة[1] من أجل التمييز بين ما يعتبر عادياً من النفقات العامة وما لا يعتبر كذلك . ومع ذلك فإن أبرز هذه المعايير هو معيار (الدورية والانتظام) وطبقاً لهذا المعيار ، تعتبر النفقات العامة عادية إذا تكرر اعتمادها في الميزانية العامة للدولة كل سنة بصفة متكررة ودورية وعلى نحو منتظم . ومثال هذه النفقات : المرتبات والمعاشات وتكاليف المهمات والأدوات والسلع اللازمة لسير المرافق العامة ، ونفقات تحصيل الضرائب والرسوم ، ونفقات صيانة أملاك الدولة ، وغيرها من النفقات التي تظهر بصفة دورية في الميزانية .

أما النفقات العامة غير العادية فهي تلك التي لا تتكرر كل سنة بصفة دورية ومنتظمة في الميزانية ، بل إن الحاجة تدعو إليها في فترات متباعدة قد

---

(١) من المعايير الأخرى التي قيل بها في مجال هذا التمييز:
- معيار المدة التي تنتج فيها النفقة آثارها .
- معيار دخل النفقة .
- معيار إنتاجية النفقة ، ومعيار المساهمة في تكوين رأس المال .
- راجع تفصيلات هذه المعايير عند : د. رفعت المحجوب ، مراجع سابق ، ص١٠٦ وما بعدها .

تزيد عن السنة ، حيث تدعو إليها ظروف استثنائية أو أحداث طارئة غير معتادة، ومثالها : نفقات الحرب ، ونفقات إصلاح آثار الزلازل وغيرها من الكوارث الطبيعية ، وكذلك نفقات إنشاء مشروعات غير عادية (كالسدود والخزانات وتأسيس الأساطيل التجارية ومد خطوط السكك الحديدية وشق الترع والمصارف وتعمير الصحراء ....الخ) . وتعرف هذه النفقات أيضا (بالنفقات الاستثنائية) .

ولما كان التمييز بين هذين النوعين من النفقات يعتمد على معيار الزمن أو (المدة التي تتم فيها النفقة) ، حيث تواجه النفقات العادية حاجات مستمرة بينما تواجه النفقات غير العادية حاجات طارئة ، فإن الأولى تكون نفقات متوقعة ، ومن ثم يمكن تحديدها مقدماً ، بينما الثانية تكون نفقات غير متوقعة .

ومن الواضح أن فكرة التوقع تلعب دوراً هاماً في مضمون معيار الانتظام والدورية ، ومن ثم فقد لجأ بعض الكتاب إلى اعتبار النفقات العادية نفقات ممكنة التوقع بصورة مؤكدة ، بينما تعتبر النفقات غير العادية غير ممكنة التوقع بصورة مؤكدة .

وإذا كان الفكر المالي التقليدي قد لجأ إلى هذا التمييز بين هذين النوعين من النفقات العامة بقصد حماية مبدأ التوازن المالي للميزانية ، وحمل الدولة على أن لا تلجأ إلى تحصيل الإيرادات غير العادية (من القروض والإصدار النقدي الجديد) إلا في الحالات الطارئة والتي تستوجب إنفاقا غير عادي لمواجهة ظروف استثنائية ، فإن الفكر المالي الحديث قد انتقد هذا التمييز من جوانب متعددة من أهمها :

١ - المعيار الذي استند عليه هذا التمييز بين النفقات العادية وغير العادية هو معيار زمني بحت يفتقد الأساس العلمي ، ومن ثم فإنه لا يتناسب مع الحالات الاستثنائية التي لا ترد على مبدأ سنوية الميزانية ، فأحياناً تعد

الميزانية لفترة أقل من سنة ، وفي هذه الحالة تصبح النفقات التي كانت عادية في ظل الميزانية السنوية نفقات غير عادية ، وعلى العكس من ذلك تصبح النفقات التي كانت غير عادية في ظل الميزانية السنوية نفقات عادية في ظل الميزانية التي تعد لفترة أكثر من سنة . وهذا الوضع الأخير يبدو واضحاً في ميزانيات برامج التنمية التي لجأت إليها الكثير من الدول في الوقت الحالي بغرض تمويل المشروعات ذات الاستثمارات الضخمة .

٢ - كثير من النفقات التي يمكن اعتبارها غير عادية طبقاً لمعيار الدورية والانتظام، أصبحت نفقات عادية في الميزانيات المعاصرة . فالإنفاق المخصص لتجديد الثروة القومية من خلال إنشاء الطرق ومد خطوط السكك الحديدية وشق الترع والمصارف ، هذه النفقات وإن لم تكن تتكرر بذاتها سنوياً ، إلا أنها تتكرر بنوعها ، ويندُر أن تخلو ميزانية ما من اعتمادات مخصصة لهذه الأعمال والتوسع فيها محافظة على الثروة القومية وتجديداً لها ، ومن ثم لا يمكن اعتبار هذه النفقات غير عادية بمعنى الكلمة .

٣ - نتيجة التوتر الدولي والحروب المستمرة ومنازعات الحدود التي أضحت ظاهرة تشكل إخلالاً دائماً بمقتضيات الأمن والسلام العالمي في الآونة الأخيرة، أصبحت النفقات العامة الحربية ونفقات الدفاع ونفقات إعادة تعمير ما خربته الحروب ، أصبحت هذه النفقات تشكل نسبة كبيرة ومتزايدة وعلى نحو مستمر وسنوي في ميزانيات جميع الدول ، وذلك يجعل من اعتبارها نفقات غير عادية أمراً غير مقبول . أما ما يخصص لتعمير ما خربته الكوارث الطبيعية وما يخصص كذلك لتنفيذ المشروعات الضخمة ذات الأثر الكبير في مستقبل التنمية، فإنه يمكن اعتباره نفقات غير عادية بمعنى الكلمة ، ومن ثم أضحى مقبولاً أن تحصل الدولة من أجل مواجهته على إيرادات استثنائية .

٤ - يؤدي الأخذ بهذا التقسيم إلى الإخلال بمبدأ وحدة الميزانية وهو من المبادئ العامة المنظمة لإعداد الميزانية العامة للدولة ، ذلك أن تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية يستلزم تقسيم الإيرادات العامة أيضاً إلى إيرادات عادية وإيرادات غير عادية ، وتبعاً لذلك تصبح هناك ميزانيتان إحداهما عادية والأخرى غير عادية .

٥ - إن السماح للدولة- في حالة الأخذ بهذا التقسيم- بتقسيم الإيرادات العامة إلى عادية وغير عادية (لمواجهة نوعي النفقات العادية وغير العادية) يمكن أن يؤدي إلى المغالاة في الإصدار النقدي والاقتراض من الداخل والخارج بحجة تمويل النفقات غير العادية ، مما يرتب آثاراً سلبية من ارتفاع معدلات التضخم في الداخل وتعميم التبعية للخارج .

٦ - في الوقت الحاضر ، لم تعد الدول تتقيد بهذا التقسيم ، ولذلك فإن الكثير منها يلجأ إلى تدبير الموارد غير العادية لتغطية النفقات العادية . إن تمويل العجز في الميزانية مثلاً يتم من خلال القروض- وأياً كان مصدر هذا العجز- أي سواء كان بسبب زيادة النفقات العادية أم غير العادية ، كما أصبح أمراً عادياً أن يغطى هذا العجز بالإصدار النقدي الجديد .

أمام هذه الانتقادات ، اتجه الفكر المالي الحديث إلى الاعتماد على معيار آخر يتعلق بطبيعة النفقة في ذاتها بعيداً عن معيار الفترة الزمنية التي يجري خلالها الإنفاق العام . وطبقاً لمعيار طبيعة النفقة أصبح التمييز بين ما يسمى بالنفقات التيسيرية من جانب والنفقات الرأسمالية أو الاستثمارية من جانب آخر، حيث تتعلق الأولى بالنفقات اللازمة لانتظام سير المرافق العامة (مثل : المرتبات ونفقات الصيانة .. الخ) بينما تتعلق الثانية بالنفقات اللازمة للحفاظ على الثروة القومية وزيادتها (مثل : إنشاء المشروعات الإنتاجية ومشروعات البنية الأساسية بمختلف أنواعها) . ويمتاز هذا التقسيم بالسماح للدولة بالالتجاء إلى

القـروض أو الإصـدار النقدي الجديد من أجل تغطية النفقات الاستثمارية . كما أن الـتفرقة بـين الـنفقات الـرأسمالية والـنفقات الجاريـة تـبرر- في العمل- الأخذ بميزانية عادية وميزانية غير عادية (ميزانية رأس المال) ، وكذلك فإنه يظل ممكناً- حـتى مـع التسليم بهذه التفرقة- أن نطبق مبدأ وحدة الميزانية أي أن نجمع بين هذيـن الـنوعين مـن الـنفقات في وثيقة واحدة ، هذا ما أيدته الميزانية الإنجليزية والميـزانية المصـرية ، كمـا أخـذت بـه الدول الاسكندنافية في ميزانيتها منذ زمن بعيد، كما أخذت به فرنسا .

المبحث الثاني

التقسيمات الوضعية للنفقات العامة

التقسيمات الوضعية للنفقات العامة هي تلك التقسيمات العملية المطبقة في الميزانيات العامة في الدول المختلفة . ويلاحظ أن هذه الميزانيات قد تأخذ بالتقسيمات العلمية التي أشرنا إليها في المبحث السابق أو لا تأخذ بها ، ذلك أن التقسيمات الوضعية تستند في الواقع إلى اعتبارات عملية ، وخاصة الاعتبارات الوظيفية والتاريخية والإدارية . كما يلاحظ أيضاً أن هذه التقسيمات ، وبصفة أساسية ، يمكن أن تتمثل في التقسيم الإداري ، أو التقسيم الوظيفي ، أو الجمع بين هذين التقسيمين معاً . وكما سبق أن أشرنا ، فإن الأخذ بالتقسيم الإداري يحدد مسئولية الجهات الإدارية القائمة بالإنفاق ، كما أن الأخذ بالتقسيم الوظيفي يعرض نشاط الدولة ويبين مدى كفاءة أجهزتها في أداء وظائفها ، ومن ثم فإن الجمع بين هذين التقسيمين معاً يسمح بأن تكون الميزانية العامة "ميزانية رقابة" وميزانية أداء في نفس الوقت .

وسنكتفي في هذا المجال بالإشارة إلى عرض موجز لتقسيم النفقات العامة في كل من الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة[1]، والميزانية المصرية، والميزانية الإنجليزية والميزانية الأمريكية[2].

أولاً : تقسيم النفقات العامة في الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة:

سبق أن أشرنا إلى نص المادة السادسة من القانون الاتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ في شأن قواعد إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي لدولة الإمارات العربية المتحدة ، وذكرنا أنه بمقتضى هذا النص تكون هذه الميزانية قد جمعت

---

(١) راجع : د. محمد حافظ الرهوان ، : "مبادئ في فن المالية العامة" ، مرجع سابق ، ص٦٢- ٦٤ .

(٢) راجع : د. السيد عبدالمولى ، "المالية العامة" مرجع سابق ، ص٩٧ .

- وكذلك د. رفعت المحجوب ، "المالية العامة" مرجع سابق ، ص١١٨- ١٢٠ .

بـين التقسـيمين الإداري والوظيفـي للـنفقات العامـة . وعلى ذلك فإن التقسيم يـأخذ شكلاً مزدوجاً عن طريق وضع جداول للنفقات تضم من الناحية الرأسية الوحـدات الإداريـة المختـلفة ومن الناحية الأفقية النفقات العامة مقسمة بحسب وظيفتها أو طبيعتها :

أ - مـن الناحية الرأسية (التقسيم الإداري) تُقَسَّم النفقات العامة إدارياً على عدة قطاعات هي :

- قطاع شئون الرئاسة .
- قطاع الأجهزة التشريعية والرقابية .
- قطاع الدفاع والأمن والعدالة .
- قطاع الشئون المالية والاقتصادية والبترول .
- قطاع الشئون الخارجية .
- قطاع الشئون الإعلامية والثقافية .
- قطاع الخدمات .

ويشـمل كـل قطـاع مـن هـذه القطاعـات عـلى مجموعـة من الوزارات والإدارات، تكتب رأسياً تحت كل قطاع منها .

ب - ومـن الـناحية الأفقيـة (التقسـيم الوظيفي) تقسيم النفقات العامة تقسيماً اقتصـادياً (أي بحسب الغرض الاقتصادي المستهدف من النفقة) على النحو التالي :

المصروفات الجارية ، المصروفات الاستثمارية :

وتقسـم المصروفات الجارية إلى أبواب ثلاثة : الأول : للأجور والمرتبات ، والـثاني : للمصـروفات العامـة (نفقـات الـتأمين ، الإعانـات ، التعويضـات) ، والـثالث : للمصروفات الخاصة (مصروفات السيارات والناقلات وآلات ومعدات الورش والمختبرات وغيرها ..) .

أمـا المصـروفات الاسـتثمارية فتشـتمل عـلى الاسـتثمارات الثابـتة للمشـروعات، والاسـتثمارات المحـلية المتنوعة ، واستثمارات المشروعات العربية ، والاسـتثمارات الدوليـة ، المسـاهمات في مـنظمات التـنمية العـربية والإقلـيمية والدولية .

ويمـتاز هـذا التقسـيم بإمكانية التعرف من خلاله على مجموعة النفقات المخصصـة لكـل وزارة أو إدارة أو قطـاع مـن قطاعـات الدولـة عن طريق جمع الـنفقات الـواردة أمـام أسمهـا أفقيـاً في الميـزانية ، وكذلـك إمكانية التعرف على النفقات المخصصة لأداء كل وظيفة أو غرض من الأغراض عن طريق جمع بنود الـنفقات الـواردة تحـت كـل نـوع مـن هـذه الأنواع رأسياً .. وهكذا يكون هذا التقسـيم قـد جمـع بـين مـزايا كـل من التقسيم الإداري والوظيفي من ناحية ، وحقق في ذات الوقت ميزانية الرقابة والأداء من ناحية أخرى .

ثانياً : تقسيم النفقات العامة في الميزانية المصرية :

رغـم الـتطورات المـتعددة الـتي طرأت على إعداد الميزانية العامة المصرية حـتى منتصـف عقـد السـبعينات مـن القـرن الحـالي ، فإنه يلاحظ أن التقسيم الإداري للـنفقات العامـة كـان هـو المطبق طوال هذه الفترة : ففي الميزانية العامة لعـام ١٩٥٨/٥٧م مـثلاً كـانت الـنفقات العامـة تقسـم إلى أقسام (بلغ عددها ٣١ قسـماً ، بحيث يخصص لكل وزارة أو سلطة عامة قسم منها ، وينقسم كل قسم إلى فـروع يخـص الديـوان العام وكل مصلحة منها فرعاً . وكانت بعض الفروع مقسـمة إلى فصـول إذا ضمت المصلحة الواحدة عدة أقسام .وتبعاً لذلك ، كانت نفقـات كـل فـرع أو فصـل تـوزع بـين أبـواب ثلاثـة : الأول للـنفقات الخاصة بـالأجور والمرتـبات والمكافـآت ، والـثاني يشـتمل عـلى الـنفقات المتعـلقة بالمصـروفات العامـة (الانـتقال ، بـدل السـفر ، الأثـاث ، الـتوريدات ... الخ) ، والثالث يتضمن النفقات الخاصة بالمشروعات الجديدة .

وابتداء من عام ١٩٦٣/٦٢م ، وكنتيجة للأخذ بنظام التخطيط القومي الشامل ، أصبحت الميزانية هي الأداة الرئيسية لتنفيذ الخطط القومية ، ومن ثم فقد انقسمت إلى قسمين هما : ميزانية الخدمات وميزانية الأعمال التي اشتملت على الميزانيات المستقلة للهيئات العامة ذات النشاط الاقتصادي وتضمنت أبواباً ثلاثة : نفقات التشغيل ، والنفقات التحويلية ، والنفقات الاستثمارية .

وابتداءً من العام المالي ١٩٦٩/٦٨م ، قسمت الميزانية العامة للدولة إلى أربع ميزانيات هي : ميزانية الجهاز الإداري للدولة ، ميزانية الهيئات العامة ، ميزانية المؤسسات الاقتصادية العامة ، ميزانية صناديق التمويل الخاصة ، ثم أضيفت إليها ميزانية صندوق الطوارئ ، ميزانية صندوق استثمار الودائع والتأمينات الذي أُنشئ بالقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣م في شأن الموازنة العامة للدولة . وقد نصت المادة الرابعة من هذا القانون على أن (تعد الموازنة العامة للدولة على أساس التقسيم الإداري للأجهزة والوحدات والتصنيف الوظيفي لأوجه نشاط الدولة ، مع مراعاة التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال) .ولما كانت الميزانية تشكل جزءاً من الخطة فإن تقسيم الأقسام الإدارية الأربعة سالفة الذكر كان يتم على نحو مماثل لتلك التي تتكون منها الخطة ، وكذلك كان يجري ترتيبها تبعاً لذات الترتيب الذي تأخذ به الخطة .

وقد اشتملت موازنة قطاع النشاط الاقتصادي على خمسة عشر قطاعاً هي (الزراعة والري ، الصناعة ، والبترول والثروة المعدنية ، الكهرباء والطاقة ، النقل والمواصلات ، التمويل والتجارة ، المال والاقتصاد ، الإسكان والتشييد ، الخدمات الصحية والاجتماعية والدينية ، التعليم والبحوث والشباب ، الثقافة والإعلام ، السياحة والطيران ، الدفاع والأمن والعدالة ، الخدمات الرئاسية ، التأمينات ، الأقسام العامة ، الدواوين العامة للحكم المحلي) .

كمـا اشـتملت موازنـة الخدمـات (الجهـاز الإداري الحكومـي ووحـدات الحكـم المحـلي) عـلى أقسـام متعددة تـبعاً للوزارات والمصالح الحكومية مثل : الجهاز المركزي للمحاسبات ، الجاهز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ... الخ) . كمـا تضـمنت هذه الموازنة في القسم الأخير منها على عدة أقسام عامة ومتغيرة- ذات طـبيعة وظيفية مثل : الدين العام ، اعتماد إجمالي تحت التوزيع ، المعاشات المدفوعة من وزارة الخزانة ..الخ .

أمـا ميـزانية الأعمـال (الهيـئات العامـة الاقتصادية) فقد قسمت إلى عدة أقسـام مستقلة تخص كل واحدة منها هيئة اقتصادية عامة ، وذلك يعني أن هذه الميزانية تم تقسيمها على أساس إداري .

وبالإضـافة إلى هـذا التقسـيم الإداري، وإعمـالاً لـنص المـادة السابعة من القـانون رقـم ٥٣ لسـنة ١٩٧٣ سـالف الذكـر ، فقـد روعـي الجانب الوظيفي في تقسيم النفقات العامة ، حيث تم تقسيم هذه النفقات إلى أربعة أبواب : للأجور، والـنفقات الجاريـة والـتحويلات الجاريـة ، الاستخدامات الرأسمالية ، التحويلات الرأسمالية .

ابـتداءً مـن عـام ١٩٨٠ ، انفصـلت موازنـة الهيئات العامة الاقتصادية عن الميـزانية العامة للدولة ، وقد استهدف هذا الإجراء توفير المرونة لتلك الهيئات بما يحقـق أهدافهـا بأعلى كفاءة ممكنة[1]. وقد أصبحت علاقة تلك الهيئات بالميزانية العامـة مقصـورة على بيات الفائض أو العجز الذي تظهره موازناتها ، ومن جهة أخـرى ، ألغـي صـندوق الطـوارئ الـذي أنشـئ عام ١٩٦٧ ونقلت إعتماداتة إلى الوزارات المختصة.

ومـنذ ذلـك التاريخ أصبحت الميزانية العامة -وعلى نحو واضح- تجمع بـين التقسيمين الإداري والوظيفي للنفقات العامة ، حيث أصبحت هذه النفقات

---

(١) راجع : د. عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد ، : "اقتصاديات المالية العامة" مرجع سابق ، ص ٧٧- ٨٥ .

تـوزع إدارياً بين : موازنة الجهاز الإداري للدولة من وزارات ومصالح حكومية ، موازنـات أجهـزة الحكـم المحـلي ، وموازنات الهيئات العامة المحلية . ومن الناحية الوظيفيـة ، قُسِّمت الـنفقات العامـة إلى قسـمين كبيرين هما : النفقات الجارية (الأجـور، الـنفقات الجاريـة ، والـتحويلات الجاريـة) ، الـنفقات الـرأسمالية (الاستخدامات الرأسمالية ، والتحويلات الرأسمالية)

ثالثاً : تقسيم النفقات العامة في الميزانية الإنجليزية :

قسمت هذه النفقات إلى قسمين يشمل أولهما النفقات الجارية (العادية)، وقـد جرى تقليد تاريخي مؤداه إطلاق اسم "نفقات فوق الخط" على هذا القسم الأول . أمـا القسـم الـثاني فيتضـمن الـنفقات غير الجارية (غير العادية) أو كما تسـمى بـنفقات تحـت الخط[1]. وبالنسبة لنفقات القسم الأول (الجارية) فإنه يتم تقسـيمها إلى نوعـين همـا : النفقات ذات الاعتماد الدائم ، وهي التي لا يتجدد الإذن بهـا من البرلمان كل سنة[2]، ومثالها : نفقات خدمة الدين العام ومخصصات القصـر ، وراتـب رئيـس مجـلس العمـوم ، وبعـض المعاشات . وهذه النفقات لا تعـدل إلا بـتعديل القـانون الصـادر بهـا . والنوع الثاني من النفقات (الجارية) يتمثل في النفقات ذات الاعتماد المتجدد ، وهذه النفقات لا بد أن تعرض سنوياً عـلى الـبرلمان لـلإذن بهـا مـثل : نفقـات الدفـا ع والتعليم والتأمين الاجتماعي وغيرها .

وأهـم ما تشتمل عليه نفقات القسم الأول : الفوائد وخدمة الدين العام، الدفـا ع القومـي ، تطـبيق القـانون والعدالة ، التعليم ورعاية الطفولة ، الصحة ، الإسـكان ، الصـناعة والـتجارة ، الـنقل والمواصلات ، الزراعة والغذاء ، الإعانات

---

(١) جرى تقليد تاريخي على وضع خط بين هذين القسمين للنفقات العامة . وذلك بهدف التمييز بينهما .

(٢) لأنه سبق أن أقرها بقوانين خاصة دائمة .

والتحويلات للقطاع العائلي ، المعاشات والتأمين الاجتماعي ، الكومنولث والشئون الخارجية .

وما دامت هذه النفقات عادية أو جارية ، فإن تغطيتها تتم من مصادر الإيرادات العادية كالضرائب والرسوم .

أما القسم الثاني من النفقات ، فإنه يشتمل على نفقات ذات طبيعة رأسمالية : دفع قروض ما بعد الحرب ، تكوين رأس المال الثابت ، قروض لتنمية المدن الجديدة ، تعويضات أضرار الحرب ، ضمانات التصدير ، تنمية المستعمرات، قروض الصناعة المؤممة ، قروض للهيئات المحلية ، قروض للقطاع الخاص ، قروض للحكومات الأجنبية وللمشروعات الخاصة في الخارج . وعادة ما يتم تمويل نفقات هذا القسم عن طريق القروض .

ومن العرض السابق ، يتضح أن التقسيم الوظيفي هو الغالب في الميزانية الإنجليزية .

رابعاً : تقسيم النفقات العامة في الميزانية الأمريكية :

منذ بداية الخمسينات ، يجري تقسيم النفقات العامة في الميزانية العامة للولايات المتحدة الأمريكية على أساس الجمع بين التقسيمين الإداري والوظيفي، حيث يقسم الإنفاق وظيفياً تبعاً للوظائف أو الأغراض التي يجري من أجلها الإنفاق ، ثم يستمر التقسيم داخل هذا الإطار الوظيفي تبعاً للسلطات الإدارية التي تتولى الإنفاق ، أي تبعاً للوزارات والوحدات الإدارية والهيئات الحكومية .

وهكذا توزع النفقات العامة على تسعة وظائف هي :

الدفاع الوطني ، الشئون الدولية وتمويلها ، المساعدات والخدمات الخاصة بالمحاربين القدماء ، الرفاهية والصحة والتعليم ، الزراعة والموارد الزراعية ، الثروات الطبيعية ، التجارة والقوى العاملة السلطات الحكومية ، فوائد الدين العام .

الفصل الثالث

في القواعد المنظمة والعوامل المحددة
للإنفاق العام

رأينا أن النفقات العامة هي الوسيلة الرئيسية التي تتمكن الدولة بواسطتها من إشباع الحاجات العامة في مختلف المجالات . كما أشرنا أيضاً ونحن بصدد التقسيمات العلمية والوضعية للنفقات العامة ، أن التقسيم الوظيفي- وهو المطبق في الميزانيات العامة في كثير من الدول- يقسم هذه النفقات إلى عدة أنواع مختلفة- تبعاً لأغراضها- ، فهناك نفقات الحربية والنفقات التنظيمية والجارية والاستثمارية والثقافية والصحية والتعليمية والاجتماعية .. الخ ، وهو ما يعني أن النفقات العامة تنتج آثاراً متعددة في مختلف الميادين ، فهي إضافة إلى كونها تهدف إلى إشباع الحاجات الجماعية وتقديم الخدمات العامة المتنوعة ، فإنها أيضاً- وفي نطاق الاقتصاد القومي- تحدث تأثيراً في مختلف الكميات الاقتصادية الكلية مثل الدخل القومي ومكوناته ، والمستوى العام للأسعار ، وتوزيع الدخل القومي ، ومن ثم فإن تأثيرها في التوازن الاقتصادي العام لا يمكن إنكاره .

ورغم هذا الدور الهام للإنفاق العام ، إلا أن الدولة ليست مطلقة الحق في إجراء هذا الإنفاق دون ضوابط أو قيود ، فلا بد من وجود قواعد منظمة وضابط حاكمة لسلوك الدول بمختلف مرافقها ومشروعاتها الداخلة في نطاق الاقتصاد القومي ، وهي بصدد إجراء نفقاتها العامة . كما أن هناك عوامل متعددة وظروفاً متنوعة تؤثر في حجم هذه النفقات .

وســندرس في الفصــل الحــالي هــذه الضــوابط أو القواعــد مــن ناحيــة ، والعوامــل المؤثــرة مــن ناحيــة أخــرى . وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

الأول : في القواعد المنظمة (الضوابط الحاكمة) للإنفاق العام .

الثاني : في العوامل المؤثرة في حجم الإنفاق العام .

المبحث الأول

ضوابط الإنفاق العام

يقصد بهذه الضوابط : القواعد أو المبادئ التي يجب على مختلف الوحدات المكونة للاقتصاد العام احترامها والالتزام بها ومراعاتها لدى قيامها بالإنفاق العام ، وذلك حتى تتحقق لمالية الدولة سلامتها ، وللنفقات العامة مبررات إجرائها . ويمكن إجمال هذه المبادئ في ثلاثة هي :

١- ضابط تعظيم النفع العام .

٢- ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام .

٣- ضابط الالتزام بالإجراءات القانونية الواجبة لإجراء النفقة .

ونعرض لهذه الضوابط بشيء من التفصيل فيما يلي :

أولاً : ضابط تعظيم النفع العام :

سبق أن أشرنا إلى أن "قصد تحقيق النفع العام" يعتبر أحد العناصر الهامة والشروط الضرورية في مفهوم النفقة العامة العامة، وقد ذكرنا أن توافر هذا الشرط أو تحقق هذا العنصر يستلزم أمرين هما : قصد الإنفاق العام في مجال إشباع الحاجات العامة ، وتحقيق العدالة والمساواة بين جميع الأفراد في الاستفادة من نتائج الإنفاق العام .

والواقع أن توافر ذلك لا يكفي للقول بتوافر كافة مقتضيات النفع العام، إن توفير شروط تعظيم النفع العام ، يستلزم- إضافة لما تقدم- أن يتم توزيع النفقات العامة على جميع المرافق العامة على أساس نظرة إجمالية وشاملة لحاجات المجتمع ، بحيث تعطى الأولوية في التوزيع طبقاً للأهمية النسبية للخدمة التي يقدمها المرفق ، أي طبقاً لأهمية الحاجة التي تتولى المرافق العامة

إشباعها . ومن ناحية أخرى ، وحتى يمكن للإنفاق العام أن يكون مبرراً ، فإنه يجب أن يحقق أكبر قدر ممكن من المنفعة القصوى للمجتمع .

وقد اقتضى تحقيق هذا الشرط الأخير أن يبحث الفكر الاقتصادي والمالي عن معيار يمكن الاستناد إليه والاطمئنان إلى مؤشرات قياسه للمنفعة القصوى .

وفي هذا المجال ، يمكن التمييز بين معيارين أحدهما يتجه إلى الأخذ بفكرة المنفعة الحدية وهو الاتجاه الشخصي أو المعيار الشخصي ، وثانيهما يتجه إلى الأخذ بفكرة الزيادة التي تحدث في الدخل القومي ، وهو الاتجاه أو المعيار الموضوعي .

أ- المعيار الشخصي (الاستناد إلى فكرة المنفعة الحدية) :

ذهب القائلون بهذا المعيار إلى إمكانية تطبيق مبدأ تعظيم المنفعة الكلية (والذي سبقت لنا دراسته في السنة الأولى في إطار الحديث عن نظرية الاستهلاك في التحليل الاقتصادي الجزئي) ، وطبقاً لهذا المبدأ المؤسس على قانون تناقص المنفعة الحدية- يستطيع الشخص أن يعظم منفعته الكلية إذا استطاع إنفاق دخله المحدود بحيث تتساوى جميع المنافع الحدية التي يحصل عليها نتيجة إنفاقه وحدة نقدية واحدة على جميع السلع والخدمات . وقياساً على ذلك- بالنسبة للدولة- يقتضي تحقيق أكبر قدر من المنفعة أن توزع مبالغ النفقات العامة ، بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من وجوه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الوجوه الأخرى . وكذلك يجب أن تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة وجوه الإنفاق مجتمعه ، مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقي في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة (كالقروض العامة والضرائب) .

وطبقاً لهذا المعيار أيضا ، يجب أن تكون المنفعة التي تعود على المجتمع من أي زيادة ولو صغيرة في الإنفاق العام (المنفعة الاجتماعية الحدية) مساوية

للخسارة التي يتحملها الأفراد نتيجة أي زيارة في الضرائب المفروضة عليهم أو الزيادة في الإيرادات العامة الناتجة عن أي مصدر آخر من مصادر الإيرادات العامة (التضحية الاجتماعية الحدية) ، وبعبارة أخرى ، يجب أن تتعادل المنفعة الاجتماعية الحدية مع التضحية الاجتماعية الحدية .

ورغم المنطق الذي يتسم به هذا التحليل من الناحية النظرية ، إلا أن ثمة انتقادات يمكن توجيهها إليه :

* القيود التي تحكم سلوك المستهلك في إجراء نفقاته وتحصيل إيراداته ، تختلف في طبيعتها عن تلك التي تحكم الدولة في إجرائها للإنفاق العام وتحصيلها للإيرادات العامة ، كما أن هدف الإنفاق الفردي أو الشخصي يختلف عن هدف الإنفاق العام .
* في مجالات كثيرة للإنفاق العام ، يصعب إخضاع المنفعة التي تعود على المجتمع من هذا الإنفاق لمقياس واضح منضبط ، إذ أن للنفقات العامة آثار متنوعة : ظاهرة وغير ظاهرة ، مباشرة وغير مباشرة ، حاضرة ومستقبلة ، اقتصادية وغير اقتصادية ، مما يتعذر معه قياس هذه المنفعة أو تقديرها على وجه الدقة[1].

ب- المعيار الموضوعي : (الاستناد إلى فكرة التغير الإيجابي في الدخل القومي) :

مقتضى هذا المعيار أن تقاس المنفعة المترتبة على الإنفاق من خلال ما يؤدي إليه هذا الإنفاق من زيادة في الدخل القومي . ومن ثم ، فإن الإنفاق العام يعتبر مبرراً إذا ترتب على إجرائه إحداث أقصى زيادة ممكنة في الدخل القومي ،

---

(١) فالنفقات الحربية ، ونفقات التعليم والصحة ، والجزء الأكبر من النفقات التحويلية لا يمكن قياس المنفعة المترتبة عليها على نحو دقيق . راجع في ذلك :
- د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٦٦ .
- د. عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص ١٥٢ .

ذلـك أن المـنفعة الجماعيـة تـرتفع بارتفـاع هـذا الدخـل وتنخفض بانخفاضه . وتـتحقق الـزيادة في الدخـل القومـي- كنتـيجة للإنفاق العام- من خلال التأثير الإيجابي لهذا الإنفاق على الإنتاجية بطريقة مباشرة (زيادة إنتاجية عوامل الإنتاج أو توفـير وسائل إنتاج جديدة) أو بطريقة غير مباشرة (إذا ما ترتب على الإنفاق العـام دفـع القـوى الإنـتاجية في الاقتصاد القومي والمحافظة عليها أو زيادة الناتج الاجـتماعي عـن طـريق الـتأثير على الاستهلاك والاستثمار الخاص)[1]. ويلاحظ هـنا أن الـتأثير غـير المباشـر للإنفـاق العـام على الدخل القومي يعتمد على ما يعـرف "بالمضـاعف المـزدوج" ، حيـث تؤدي الزيادة الأولية في الإنفاق إلى زيادة الاستهلاك المولّد والاستثمار المولّد (مضاعف الاستهلاك ومعجل الاستثمار) .

ويؤخـذ عـلى هذا المعيار صعوبة تقدير الإنتاجية المقابلة للإنفاق العام ، خصوصاً تلك التي تتحقق على نحو غير مباشر ، حيث لا تظهر آثارها إلا بعد مـدة طويلة يستحيل معها التقدير السليم . كما أن هذا المعيار اقتصادي بحت ، ومـن ثـم فإنـه لا يسـتطيع أن يغطـي كـل أنواع النفقات العامة ، وبالتالي فإن فكرته تغفل الكثير من العناصر المكونة للمنفعة العامة[2].

وبصـفة عامـة ، وبغـض الـنظر عن هذه المعايير المتداولة في قياس منفعة الإنفاق العام أو تبريره ، فإن تقرير مدى تحقق تعظيم النفع العام كنتيجة لإجراء هـذا الإنفـاق الـذي تتولاه الدولة ، هو في النهاية أمر ذو طبيعة سياسية . ولكن السـلطة السياسـية تخضـع في هـذا الـتقدير لـلجهات الـرقابية المتعددة في الدولة (المجـالس الـنيابية ، النقابات المهنية ، الرأي العام ، الصحافة ، أحزاب المعارضة ، الرقابة القضائية والإدارية .. الخ) وغالباً ما تسترشد هذه الجهات بمؤشرات عديدة في هـذا المجـال ، مـثل : الارتفـاع في المسـتوى العـام للمعيشـة ، التوزيع العادل

---

(١) راجع : د. محمد دويدار ، "دراسات في الاقتصاد المالي" ، مرجع سابق ، ص ٩٩ .

(٢) راجع : د. عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص ١٥٢ .

للدخل بين طبقات المجتمع ، زيادة الإنتاجية ، التغيرات الطارئة على ميزان المدفوعات والميزانية العامة للدولة ، معدلات التضخم ، معدلات البطالة ، التغيرات في القوة الشرائية للعملة المحلية ، ..الخ .

ثانياً : ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام :

يقصد بهذا الضابط : تجنب الإسراف والتسيب المالي عند إجراء الإنفاق العام ، مع تعظيم إنتاجية هذا الإنفاق .

والواقع أن هناك علاقة وثيقة بين هذا الضابط من ناحية والضابط السابق (تعظيم المنفعة) من ناحية أخرى ، إذ من البديهي أن المنفعة الجماعية القصوى المترتبة على النفقة لا تتصور إلا إذا كان تحققها ناتجاً عن استخدام أقل نفقة ممكنة[1]. ولهذا ، فإنه يتعين على كافة المرافق والمشروعات العامة في الدولة مراعاة مبدأ الاقتصاد في إنفاقها .

ومن الأهمية بمكان أن نشير هنا إلى أن مراعاة هذا المبدأ لا يعني تقليل النفقة العامة إلى أقل حد ممكن (الحد الأدنى للإنفاق) ، كما أنه لا يعني أيضاً- وهذا أمر منطقي- زيادة النفقة إلى أقصى حد ممكن ، ولكنه يعني إنفاق كل ما هو ضروري -أياً كان حجم هذا الإنفاق- وذلك من أجل الحصول على أفضل النتائج الممكنة ، وبعبارة أخرى موجزة ، يجب أن يكون الإنفاق العام بحكمة وحساب ، أي بلا إفراط أو تفريط[2].

إن عدم مراعاة مبدأ الاقتصاد في الإنفاق العام ، طبقاً لهذا المفهوم ، يعني التبذير والإسراف (التسيب المالي) ، وهذا يؤدي إلى :

---

(١) راجع : د. عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص ١٥٥ .

(٢) كان الفقه التقليدي يرى أن أفضل الضرائب هي الأقل ، وأنه يجب التقليل من النفقة العامة قدر الإمكان . والواقع أن هذا المفهوم وإن كان يتفق مع فكرة الدولة الحارسة والمالية العامة المحايدة ، إلا أنه لم يعد يتفق- في ظل الفكر المعاصر- مع فكرة الدولة المنتجة ، والمالية العامة الوظيفية أو المؤثرة . راجع : د. محمد حافظ الرهوان ، مرجع سابق ، ص ٦٩ .

أ - ضياع جزء من الدخل القومي دون تحقق فائدة اجتماعية أو منفعة اقتصادية.

ب - أضعاف ثقة الأفراد في الإدارة المالية ، ومن ثم إضعاف حافز المساهمة في زيادة الإنتاج والإنتاجية خصوصاً في النشاط العام .

ج - دفع الأفراد إلى التهرب من دفع الضرائب .

وكما أشرنا في نهاية الحديث عن الضابط السابق ، فإن العديد من الدول قد أقرت أنواعاً مختلفة لرقابة تطبيق مبدأ الاقتصاد في الإنفاق ، ومثال ذلك : الرقابة الإدارية ، والرقابة المحاسبية ، والرقابة البرلمانية ، ويلاحظ أن المجالس النيابية التي تتولى هذا النوع الأخير من الرقابة تملك حق السؤال والاستجواب وسحب الثقة من الوزير المختص أو من الوزارة كلها خاصة فيما يتعلق بالأمور التي يترتب عليها ضياع المال العام أو الإسراف في الإنفاق العام .

ثالثاً : ضابط الإجراءات واجبة الإتباع :

يمثل هذا الضابط استكمالاً ضرورياً للضابطين السابقين ، إذ أن التحقق من توافر المنفعة القصوى كنتيجة للإنفاق العام بحكمه ودون إسراف ، يمكن أن يتم من خلال تقنين "Codification" كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة ، والذي يتمثل في احترامها لكافة الإجراءات القانونية التي تنص عليها التشريعات واللوائح عند إجراء الإنفاق العام .

فالقوانين المالية في الدولة تنظم كل ما يتعلق بإجراء النفقات العامة ، وذلك من خلال تحديد السلطة التي تأذن بالصرف ، والخطوات واجبة التطبيق ، والإجراءات واجبة الإتباع لكل خطوة منها .

كما أن الرقابة المالية بأنواعها المختلفة تشرف على التطبيق الصحيح لهذه الإجراءات بحيث لا يصرف أي مبلغ إلا إذا كان وارداً في الميزانية وفي حدود الاعتماد المقرر له ، وطبقاً للقواعد المالية السارية .

المبحث الثاني

العوامل المؤثرة في حجم الإنفاق العام

لا شك أن مراعاة الضوابط السابقة (تعظيم النفع العام ، وعدم الإسراف، ومراعاة إجراءات الصرف) يؤثر في حجم الإنفاق العام الذي تم إجراؤه فعلاً . وفيما يتعلق بحجم الإنفاق العام المقدر إجراؤه أو ذلك الذي يجري تنفيذه خلال فترة الميزانية ، فإن هناك عوامل أخرى متعددة تؤثر فيه منها ما هو مذهبي، ومنها ما هو اقتصادي ، وكذلك منها ما هو مالي . ويمكن إيضاح ذلك فيما يلي :

أولاً : العوامل المذهبية المؤثرة في النظم الاقتصادية :

النظام الاقتصادي يعني الكيفية التي يحاول بها المجتمع مواجهة مشكلة الاختيار بين البدائل بصفة خاصة ومواجهة المشكلة الاقتصادية بصفة عامة . ولا شك أن المبادئ أو الأسس التي تبني عليها هذه المواجهة تختلف من مجتمع إلى آخر طبقاً للإيديولوجية المطبقة أو الفلسفة المذهبية السائدة .

أ - ففي ظل ما سمي "بالدولة الحارسة" ، وحيث ساد المذهب الفردي القائم على حرية الأفراد في إقامة وتنظيم علاقات الإنتاج والتوزيع وممارسة كافة الأنشطة الاقتصادية ، مع اقتصار دور الدولة على القيام فقط بالمهام التقليدية (الدفاع والأمن والقضاء والتمثيل الدبلوماسي) ، على أساس أن ذلك يعتبر الفلسفة المثلى لتحقيق التوازن الاقتصادي على نحو تلقائي ؛ في إطار هذا المذهب كان حجم الإنفاق العام يتحدد بالنسبة إلى الدخل القومي بالقدر الضروري اللازم لأداء الدولة لهذه المهام التقليدية ، مما أدى إلى انخفاض نسبة الإنفاق العام في حدود تراوحت بين ١٠٪ و ١٥٪ من الدخل القومي . وكذلك قلت أنواع أو تقسيمات هذا الإنفاق .

ب - وفي ظل المذهب التدخلي (في إطار النظام الرأسمالي) والذي بدأت تطبيقاته بعد أزمة الكساد العالمي في نهاية العشرينات وبداية الثلاثينات من القرن الحالي ، وحيث أثبت الدور التدخلي للدولة أهميته في توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي ، زاد حجم الإنفاق العام ، حيث أضيفت إلى الوظائف التقليدية للدولة وظائف اقتصادية أخرى تمثلت في استغلال المشروعات الاقتصادية الإنتاجية ، ومواجهة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية ، والعمل على ثبات قيمة النقود ، مع تنمية الاقتصاد القومي وتقديم الخدمات المجانية أو ذات الأثمان الزهيدة لذوي الدخول المحدودة . وهكذا زادت نسبة الإنفاق العام حتى بلغت في بعض الدول الأوربية نسبة ٤٠٪ من الدخل القومي[1]. ولم يتوقف الأمر على حجم النفقات العامة بل أن تقسيماتها وأنواعها قد ازدادت أيضاً .

ج - وفي إطار المذهب الجماعي ، وحيث تحولت الدولة من مجرد متدخلة إلى منتجة وفي ظل بما يسمى بالفلسفة أو الأيديولوجية الاشتراكية ؛ تملكت الدولة كافة وسائل الإنتاج الأساسية نيابة عن الجماعة (المجتمع) وأصبحت تمارس كافة أوجه النشاط الإنتاجي بالإضافة إلى الوظائف التقليدية . وقد ترتب على ذلك ان أضحت كافة النفقات الاقتصادية المتعلقة بالمشروعات الإنتاجية نفقات عامة ، مضاف إليها النفقات الاجتماعية التي تستهدف الدولة بها إشباع الحاجات الأساسية للمواطنين بأسعار تقل كثيراً عن تكلفتها الحقيقية. ومن الطبيعي في ظل هذا المذهب وتلك الفلسفة- والتي

---

(١) ففي إنجلترا مثلاً : كانت نسبة النفقات العامة للسلطة المركزية ، والهيئات المحلية إلى الدخل القومي ، تتراوح بين ١٠٪ و ١١٪ خلال الفترة من ١٨٨٠- ١٨٩٠ ، ثم ارتفعت في العقد الأول من القرن الحالي إلى ما بين ١٤٪ و ١٥٪ ، ولم تكن تتجاوز ١٥٪ حتى عام ١٩٢١ ، ثم واصلت الارتفاع إلى أن وصلت إلى ٣٠٪ فيما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية ، وبعد الحرب العالمية الثانية لم تقل هذه النسبة عن ٤٠٪ . راجع :

- A.T. Peacock and J. Wiseman, : The Growth F. Public Expenditure In the United Kingdom, N.B.E.R. ١٩٦١.

انتقلت فعلاً من التنظير إلى التطبيق في الدول التي طبقتها ، أن يزيد حجم النفقات العامة زيادة كبيرة ، أصبح يقترب معها من حجم الدخل القومي ذاته[1].

وإضافة إلى العوامل المذهبية سالفة الذكر ، يلاحظ أيضا أن طبيعة البنيان الاقتصادي (أي درجة التقدم والتخلف الاقتصادي) تؤثر في حجم الإنفاق العام، حيث يتزايد ، هذا الحجم في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية أو المتخلفة ، وذلك نظراً لاتساع نطاق الخدمات المتنوعة التي تقدمها الدولة وارتفاع مستوى الدخل القومي والفردي، كما أن للبلدان الصناعية مستوى أعلا من التحويلات لأغراض الضمان الاجتماعي والرفاهية[2].

ثانيا : العوامل الاقتصادية (تأثير التقلبات الاقتصادية على حجم الإنفاق العام):

يمكن إبراز تأثير هذه العوامل على حجم الإنفاق العام من خلال العلاقة الوثيقة بين الإنفاق العام والمستوى العام للأسعار من ناحية ، والتغييرات في مستوى الطلب الفعلي Effected demande من ناحية أخرى .

ويتضح هذا التأثير من خلال ما يسمى بالدورات الاقتصادية (حيث تتكون كل دورة نتيجة مرور النشاط الاقتصادي بأربعة مراحل هي :مرحلة الأزمة ، مرحلة الانكماش أو الكساد ، مرحلة الانتعاش ، مرحلة التوسع) .

ففي مرحلة الكساد أو الانكماش نجد أن السياسة المالية للدولة ، تتجه نحو زيادة النفقات العامة لإحداث زيادة الطلب الفعلي والوصول بالاقتصاد

---

(١) راجع : د. زين العابدين ناصر ، : "مبادئ المالية العامة" ، مرجع سابق ، ص ٤٢ .

(٢) وكمثال على ذلك : في عام ١٩٥٥ بلغت نسبة نفقات الدولة إلى الدخل القومي في كل من فرنسا وإيطاليا ٢٧.٨ ٪ ، ٢٣.٤٪ على التوالي ، بينما لم تزد على ١٤.٩٪ في تركيا ، ٧.٦٪ في المكسيك . راجع في ذلك : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٧٨- ٧٩ .

- وخلال الفترة من ١٩٧٢ إلى ١٩٨٥ ، ارتفعت نسبة إنفاق الحكومة المركزية من الناتج القومي الإجمالي من ١٨.٧٪ إلى ٢٦.٤٪ في جملة الدول النامية ، بينما ارتفعت هذه النسبة من ٢٢.٢٪ إلى ٢٨.٦٪ في جملة الدولة الصناعية . راجع في ذلك : تقرير البنك الدولي عن التنمية في العام ١٩٨٨ ، ص ٦٢- ٦٣ .

القومي إلى مستوى العمالة الكاملة . أما في أوقات الرخاء وارتفاع مستوى الأسعار ، يحدث العكس ؛ إذ تتجه السياسة المالية نحو خفض النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود نظراً لوصول الاقتصاد القومي إلى مرحلة العمالة الكاملة .

إلا أن الأمر في الدول النامية- والتي تتميز بعدم مرونة الجهاز الإنتاجي[1] - يُحتِّم ألا تزيد النفقات العامة عن حد معين يتمثل في بدأ ظهور ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود . ويلاحظ أن هذا الارتفاع والتدهور يمكن أن يظهر حتى قبل الوصول إلى العمالة الكاملة بالنسبة إلى بعض عناصر الإنتاج كالعمل غير الفني والموارد الطبيعية المتاحة . ويرجع هذا إلى أن بعض عوامل الإنتاج الأخرى (كرؤوس الأموال الإنتاجية والعمل الفني) تقف حائلاً دون زيادة الإنتاج القومي لمقابلة الزيادة في الطلب[2]. ونتيجة لذلك ، فإن زيادة الإنفاق العام في أوقات الكساد وإنقاصه في أوقات التضخم ، يجب أن تتم- في الدول النامية- بحذر شديد حتى يمكن الوصول بالاقتصاد القومي إلى مرحلة التوازن بين الطلب والعرض .

ثالثاً : العوامل المالية : (تأثير الإيرادات العامة) :

سبق أن أشرنا إلى أن مبدأ أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة من أهم ما يميز المالية العامة في الفكر المالي المعاصر عن المالية الخاصة والمالية العامة في ظل الفكر التقليدي[3]. وبالطبع فإن ذلك يعكس أهمية الدور التدخلي للدولة في النشاط الاقتصادي وتقديم الخدمات العامة وإشباع الحاجات

---

(١) بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيادة في الطلب .

(٢) راجع : د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٧١ .

(٣) ففي المالية الخاصة ، والمالية العامة طبقاً للفكر التقليدي يسود مبدأ أولوية الإيرادات العامة (أو الخاصة) على النفقات العامة (أو الخاصة) ، ويرجع ذلك إلى تفضيل المبادرة الفردية وقيام الأفراد بالنشاط الاقتصادي بدلاً من الدولة .

العامة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، وكل ذلك يتم من خلال إجراء النفقات العامة.

ومع ذلك ، فإن هذا المبدأ ، وإن كان صحيحاً من الناحية النظرية البحتة (حيث تحدد الدولة أولاً وجوه الإنفاق العام ، ثم تسعى لتغطية هذا الإنفاق بتدبير الإيرادات العامة اللازمة) ، إلا أنه- ومن الناحية العملية- يتحدد حجم النفقات العامة للدولة بناءً على قدرتها المالية في الحصول على الإيرادات التي تكفل تغطية هذه النفقات . وعلى ذلك ، تضع الإيرادات العامة التي يمكن للدول الحصول عليها حداً أقصى لحجم النفقات العامة ، إذ لا يمكن في المدى الطويل تجاوز هذا الحد بزيادة النفقات على الإيرادات .

وعلى الرغم من تمتع الدولة بمقدرة أكبر مما يتمتع به الأفراد في تدبير الإيرادات وزيادتها ، فإن لهذه الزيادة حدوداً تختلف باختلاف نوع الإيراد المحصل[1]، كما أن الدولة لا تستطيع المغالاة في تقدير الإنفاق العام اعتمادا على سلطاتها العامة المرتكزة على الجبر والإكراه في الحصول على الإيرادات العامة . فهناك حدود تحد من قدرة الدولة من ناحية الطاقة المالية القومية والتي تتمثل فيما يعرف بالمقدرة المالية للدخل القومي ، أي مقدرته على تحمل العبء المالي الذي يستلزمه نشاط الدولة[2].

وبصفة عامة يمكن القول أن خير حجم للإنفاق العام بالنسبة للدخل القومي هو ما يتيح الفرصة للتشغيل الشامل في الدول المتقدمة ، ويضمن تشغيل الموارد واستغلالها بشكل أفضل أو أمثل ، لتحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية . وبإيجاز . فإن حجم الإنفاق العام يجب دائماً أن يتحدد عند المستوى الذي يستوعب الدخل القومي ولا يضر بقيمة النقود .

---

(١) سواء كان هذا الإيراد محصلاً من ضرائب أو إصدار نقدي أو قروض عامة .

(٢) وينقسم هذا العبء المالي إلى قسمين هما : العبء الضريبي ، والمقدرة الإقراضية .

الفصل الرابع

ظاهرة تزايد النفقات العامة

عـندما يـتحول السـلوك أو التصرف الفردي إلى ظاهرة ، فإن الأمر يدعو إلى التفكير والتأمل . وعندما تتحول الظاهرة إلى قانون عام يحكم السلوك ويحدد التصـرف ، ليس على مستوى مجتمع معين ، بل على مستوى كافة المجتمعات ، فإن الأمر يوجب الدراسة والتحليل والبحث عن الأسباب .

إن اتجـاه الـنفقات العامـة إلى التزايد المستمر عاماً بعد عام ، لم يعد سمة تميـز ميـزانية عامـة لإحـدى الـدول دون غيرهـا ، بل أصبح- ومنذ وقت طويل- ظاهـرة ماليـة معـروفة في ميـزانيات كافة الدول ، بصرف النظر عن درجة النمو الاقتصادي ، أو اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية المطبقة فيها .

وقـد كـان الاقتصـادي الألمـاني فاجنر A . Wagner أول من اهتم بدراسة هذه الظاهرة المالية في عدد من الدول الأوربية في عام ١٨٨٠م . وقد أستخلص هذا الاقتصادي من دراسته قانوناً عُرف باسمه (قانون فاجنر Wagner's Law) مؤداه: أنه كـلما حقق المجتمع معدلاً معينا من النمو الاقتصادي ، فإن ذلك يستتبع اتساع نشـاط الدولـة وبالـتالي زيـادة الإنفـاق العـام بمعـدل أكبر من الزيادة المحققة في نصـيب الفرد من الناتج القومي . وبعبارة أخرى : فإن معدل الزيادة في النفقات العامة تكون أكبر من معدل الزيادة في الناتج القومي .

هـذه الظاهـرة الـتي أصـبحت قانونـاً يحكم اتجاه الإنفاق العام ، أصبحت موضـوعاً لدراسات تالية متعددة للبحث في أسبابها ووضع ضوابط لهذا الإنفاق ، وكذلـك قواعـد لترشـيده . وفي هـذا المجال ، يكفي إلقاء نظرة على الإحصائيات الخاصـة بـتطور الإنفـاق العـام في الـدول المختـلفة ، لـنرى بوضوح تأكيداً لهذه الظاهرة :

* في بعض الدول الأوربية ، وخلال الفترة من ١٩٣٨ إلى ١٩٧١ ، ارتفعت نسبة نفقات الدولة إلى الدخل القومي[1] :

- من ١٢,٥٪ إلى ٢١,١٪ في كندا .
- ومن ٢٤,١٪ إلى ٤٧,٤٪ في إنجلترا .
- ومن ٢٧,٢٪ إلى ٣١,٤٪ في بلجيكا .
- ومن ١٨,٦٪ إلى ٢٩,٤٪ في هولندا .
- ومن ١٢,٢٪ إلى ٢٩,٢٪ في السويد .

* وفي بعض الدول النامية ، وخلال الفترة من ١٩٥٠- ١٩٧٠م ، ارتفعت هذه النسبة من ١٦,٥٪ إلى ٢٧٪ في تركيا ، ومن ٨٪ إلى ٢٤,٥٪ في لبنان ، ومن ٧,٣ ٪ إلى ٢٥٪ في باكستان .

ويلاحظ أن الزيادة في الإنفاق العام لم تقتصر فقط على النفقات الجارية، وإنما شملت أيضا النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية ، والجدول الآتي يوضح ذلك[2] :

* تطور النفقات العامة (الجارية والرأسمالية)

في ميزانيات الحكومة المركزية لبعض الدول المتقدمة والنامية

خلال الفترة ١٩٨٠- ١٩٩٤ (كنسبة مئوية من الناتج القومي الإجمالي)

النفقات العامة	الجارية		الرأسمالية	
الدولة	١٩٨٠	١٩٩٤	١٩٨٠	١٩٩٤
المملكة المتحدة	٣٦,٤٪	٣٩,٩٪	١,٨٪	٢,٨٪
فرنسا	٣٧,٣٪	٤٤,٩٪	٢,١٪	٢,٥٪
النرويج	٣٧,٩٪	٤٧,٩٪	١,٣٪	١,٩٪

(١) راجع : رد . رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٧٤- ٧٥ .

(٢) راجع التقرير السنوي الصادر عن البنك الدولي (تقرير عن التنمية في العالم) لعام ١٩٩٦م ، ص ٢٦٤- ٢٦٥ .

هولندا	٤٨,١٪	٥٠,٧٪	٤,٦٪	٢,٢٪
إيطاليا	٣٧,٥٪	٤٨,٥٪	٢,١٪	١,٩٪
الولايات المتحدة	٢٠,٣٪	٢٢,٢٪	١,٤٪	٠,٨٪
اليابان	١٤,٨٪	-	٣,٦٪	-
إيران	٢٧,٥٪	١٦,٦٪	٧,٩٪	٨,٩٪
اليونان	٣٠,١٪	٣٨,٦٪	٥,٤٪	٤,٣٪
كوريا	١٥,١٪	١٦,٠٪	٢,٥٪	٢,٩٪
أورجواي	٢٠,٩٪	٣٤,٣٪	١,٨٪	٢,٨٪
السلفادور	١٢,٠٪	١١,٢٪	٢,٩٪	٣,٧٪

* وفي بعض الدول العربية ، كان تطور حجم النفقات العامة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة من ١٩٩٢ إلى ١٩٩٧م على النحو التالي[1] :

- من ٣٩,٥٨٪ إلى ٤٤,٢١٪ في دولة الإمارات العربية المتحدة .
- من ٣١,٤٨٪ إلى ٣١,٦٨٪ في الجزائر .
- من ٢٤,٦٧٪ إلى ٢٧,٧٥٪ في سوريا .
- من ٤٨,٣٠٪ إلى ٤٨,٩٧٪ في قطر .
- من ٢٣,٣٦٪ إلى ٤١,٧٦٪ في لبنان .
- ومن ٢٨,٧٨٪ إلى ٤٠,٦٨٪ في اليمن .

وإذا كانت هذه الإحصائيات تشير إلى أن النفقات العامة تتجه بصفة عامة إلى التزايد ، فإنه يجب أن يؤخذ في الاعتبار أن هذه الزيادة في النفقات العامة لا تعتبر كلها زيادة حقيقية ، ذلك أنها لا تؤدي دائماً إلى تحقيق نفع عام

(١) راجع : التقرير الاقتصادي العربي الموحد (سبتمبر ١٩٩٨) ، صادر عن الأمانة العامة لجامعة الدول العربية وصندوق النقد العربي وآخرون ، أبو ظبي ، ص ٢٧٣ ، ملحق ٢/٦ .

ملموس أو إلى التوسع في الخدمات العامة أو رفع لمستواها ، بل قد تعتبر- في جزء منها- زيادة ظاهرية إذا لم تحقق هذا النفع أو لم تؤد إلى ارتفاع نصيب الفرد من الخدمات العامة .

وهكذا ، يمكن القول بوجود نوعين من الزيادة في الإنفاق العام ، إحداهما هي الزيادة الحقيقية ، والأخرى هي الزيادة الظاهرية . وفيما يلي نوضح أولاً أسباب الزيادة الحقيقية ، ثم نتبع ذلك ببيان أسباب الزيادة الظاهرية في الإنفاق العام .

المبحث الأول

أسباب الزيادة الظاهرية
في الإنفاق العام

تعتبر الزيادة في النفقات العامة مجرد زيادة ظاهرية أو رقمية ، إذا لم يترتب عليها إحداث ارتفاع في مستوى الخدمات العامة المقدمة من الدولة أو ارتفاع في المستوى العام للمعيشة للأفراد في المجتمع . وترجع هذه الزيادة الظاهرية إلى أسباب متعددة من أهمها : انخفاض القوة الشرائية للنقود ، والتغير في طرق الحسابات العامة (اختلاف الفن المالي) ، والتوسع الإقليمي أو السكاني. ويمكن تناول هذه الأسباب بشيء من التفصيل فيما يأتي :

أولاً : انخفاض القوة الشرائية للنقود :

يقصد بالقوة الشرائية للنقود : مقدار ما يمكن للوحدة النقدية أن تشتريه من سلع أو خدمات في وقت من الأوقات . ويقصد بقيمة الوحدة النقدية الواحدة (الدرهم ، أو الجنية ، أو الدولار) الكمية من المنتجات التي يمكن الحصول عليها في مقابل هذه الوحدة النقدية .

وإذا كان ثمن هذه المنتجات هو الشيء الذي يربط بين النقود من جهة وبين المنتجات من جهة أخرى ؛ فإن ذلك الثمن ، وما يطرأ عليه من تغيرات ، يكون هو الوسيلة التي يمكن عن طريقها قياس قيمة النقود . وبعبارة أخرى ، فإن أثمان كل المنتجات في السوق (أو المستوى العام للأسعار) يعتبر الأداة الفنية التي تستخدم لقياس قيمة النقود . وهكذا يكون البحث في مستوى الأسعار هو في حقيقته بحث في قيمة النقود أو قوتها الشرائية .

ومن الملاحظ أن الارتفاع المتواصل في المستوى العام للأسعار يؤدي- مع ضعف عرض المنتجات- إلى انخفاض قيمة النقود أي انخفاض سيطرة وحدة النقد على السلع والخدمات .

ومن الملاحظ أيضاً ، أن الارتفاع المتواصل في المستوى العام للأسعار (التضخم) وبالتالي انخفاض القوة الشرائية للنقود ، أصبح ظاهرة اقتصادية في كافة دول العالم منذ الحرب العالمية الأولى . وذلك بسبب : الخروج على قاعدة الذهب ، الزيادة الكبيرة في الإصدار النقدي وعرض الائتمان مع انخفاض قدرة الجهاز الإنتاجي على عرض المنتجات بما يتناسب مع الزيادة في الطلب والتي ترتبت على الزيادة في عرض النقود .

وفي الدول المتقدمة ، يرجع التضخم إلى الزيادة في تكاليف الإنتاج ، حيث أن ارتفاع مستوى الأسعار سوف يترجم بانخفاض في مستوى الدخول وخاصة أجور العمال ، مما يؤدي إلى المطالبة برفعها ، فإذا ما تم رفع الأجور أدى ذلك إلى زيادة في تكلفة الإنتاج ، ثم زيادة في الأسعار ... وهكذا . وفي الدول النامية ، ترجع ظاهرة التضخم إلى جمود الهيكل الإنتاجي ، واتجاه معظم الاستثمارات إلى بناء الهياكل الاقتصادية الأساسية التي لا تُغل إنتاجا إلا بعد فترة طويلة وبطريقة غير مباشرة ، والصورة الغالبة للتضخم في هذه الدول تعرف بالتضخم الناتج عن زيادة الطلب .

وأيا كان سبب التضخم ، فإن الارتفاع في مستوى الأسعار ، يؤدي إلى تدهور قيمة النقود ، ومن ثم فإن الدولة تدفع عدداً من وحدات النقد (الإنفاق العام) أكبر مما كانت تدفعه من قبل الحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات .

ومعنى ذلك أن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأسعار لا إلى زيادة كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها النفقات العامة ، أي لا تعود إلى زيادة الدخول الحقيقية التي قامت بتوزيعها هذه النفقات .

وعلى ذلك فإنها (أي الزيادة في النفقات العامة) تعتبر في هذه الحالة زيادة ظاهرية وليست حقيقية .

وعلى ذلك يكون من الضروري ، ونحن نقارن بين حجم النفقات العامة ، في فترات مختلفة ، بغرض قياس الزيادة فيها خلال هذه الفترات ، أن ندخل في اعتبارنا التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار من فترة إلى أخرى ، ويتم ذلك بالاستعانة بالأرقام القياسية للأسعار . وكمثال على ذلك : في مصر ، وخلال الفترة من عام ١٩٣٩ ، إلى عام ١٩٨٤ ، زاد حجم النفقات العامة (بالأسعار الجارية) من ٤٨ مليون جنيه إلى ١٦٠٤٦,٠ مليون جنيه ، وارتفع المستوى العام للأسعار من ١٠٠ إلى ٢٣٠٥ ، فإذا ما استبعدنا أثر انخفاض قيمة النقود أي النفقات العامة بالأسعار الجارية ÷ المستوى العام للأسعار ، نجد أن النفقات العامة في الحقيقة لم تزد خلال هذه الفترة إلا بمقدار يقارب خمسة عشر ضعفاً[1] ، في حين أنها بالأسعار الجارية تضاعفت بما يقارب ثلاثمائة وأربعة وثلاثون ضعفاً .

ثانياً : اختلاف الفن المالي (التغير في طرق إعداد الحسابات العامة) :

عند إعداد الميزانية العامة للدولة ، إذا انتقلنا من طريقة الميزانية الصافية إلى طريقة الميزانية الإجمالية ، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة ظاهرية كبيرة في أرقام كل من النفقات العامة والإيرادات العامة . وتفسير ذلك ، أن الأخذ بفكرة الميزانية الصافية يقوم على أساس إجراء مقاصة بين الإيرادات العامة المحصَّلة

---

(١) حيث زادت النفقات العامة بالأسعار الثابتة (بعد استبعاد أثر ارتفاع الأسعار) من ٤٨ مليون جنية إلى ٦٨٦,٠ مليون جنيه . راجع : د . السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص ١١٦ .

والـنفقات العامـة اللازمة لتحصيل هذه الإيرادات ، حيث يسمح لبعض الهيئات والمؤسسات العامة باستنزال النفقات اللازمة لتحصيل إيراداتها ، وبالتالي فإنه لا يظهـر في الميـزانية العامة للدولة إلا فائض الإيرادات على النفقات . وكانت هذه الفكـرة تطبق كثيراً في الماضي . أما فكرة الميزانية الإجمالية[1] فإنها لا تقوم على مـبدأ تخصـيص الإيـرادات ، وبالـتالي فـإن كافـة الـنفقات الـتي تجـريها المرافق والهيـئات العامـة وكذلـك كافة الإيرادات العامة التي يتم تحصيلها تظهر جميعها في ميزانية الدولة . لذلك فمن المتصور أن يؤدي الأخذ بفكرة الميزانية الإجمالية إلى وجـود قدر من الزيادة في حجم الإنفاق العام ، ولكنها في الواقع زيادة رقمية أو ظاهرية وليست زيادة حقيقية ، لأنها ناتجة فقط عن تغيير القواعد المحاسبية .

ومـن صـور تغـير الفـن المالي أيضاً ، أن يزداد حجم الإنفاق العام زيادة ظاهـرية نتيجة لتغير الأساليب الحكومية فيما يتعلق بتعديل بداية السنة المالية . فـإذا ما حدث هذا التعديل ، فإن نفقات بقية السنة السابقة تضاف إلى حسابات السـنة الماليـة الجديدة ، ومن ثم تحدث زيادة ظاهرية في حجم النفقات العامة في ميزانية السنة الجديدة .

ثالثاً : زيادة مساحة الإقليم أو عدد السكان :

فقـد ترجع الزيادة في حجم الإنفاق العام إلى زيادة مساحة الإقليم بضم أجـزاء أخـرى إليـه ، أو إلى زيـادة عدد السكان . وتعتبر هذه الزيادة في النفقات العامـة زيـادة ظاهـرية بالنسـبة إلى سـكان الدولـة الأصليين ، إذا لم يترتب على الـزيادة في الإنفـاق العـام حصـولهم على منافع إضافية أو زيادة في الأعباء العامة الملقاة على عاتقهم[2].

---

(١) يلاحظ أن الأخذ بفكرة الميزانية الإجمالية يتيح للجهات الرقابية الاطلاع على كافة النفقات العامة وكافة الإيرادات العامة ، ومن ثم فإن الرقابة في هذه الحالة تكون أكثر فعالية .

(٢) د . أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٧٦ .

وحتى يمكن التعرف على الزيادة الحقيقية في النفقة العامة- في مثل هذه الحالات- وعلى أساس افتراض ثبات القوة الشرائية والفن المالي ، فإننا يجب أن نحسب متوسط نصيب الفرد من الإنفاق العام للتعرف على مدى التغير الذي طرأ عليه[1].

(١) د . رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٧٠ .

المبحث الثاني

أسباب الزيادة الحقيقية في الإنفاق العام

ترجع الزيادة الحقيقية في الإنفاق العام إلى أسباب متعددة من أهمها ما يأتي:

أولاً : العوامل المذهبية أو الأيديولوجية :

في ظل المذهب التقليدي القائم على فكرة الدولة الحارسة ، كان حجم الإنفاق العام قليلاً ، نظراً لاقتصار نشاط الدولة على المجالات التقليدية ، إلا أن الانتقال إلى المذهب التدخلي بعد الحرب العالمية الثانية ، وحيث اتسع مجال تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، أدى إلى زيادة حجم الإنفاق العام . وفي ظل الإيديولوجية الاشتراكية ، حيث أصبحت الدولة مالكة لوسائل الإنتاج الرئيسية ومسئولة عن إشباع الحاجات المادية والمعنوية للسكان ومنتجة للثروة إضافة إلى كونها مستهلكة وموزعة لها ، ازداد حجم الإنفاق العام زيادة كبيرة بسبب اتساع نطاق القطاع العام ، مما أدى إلى حد اقترب هذا الحجم من حجم الدخل القومي ذاته.

ثانياً : العوامل الاقتصادية :

وتتمثل في زيادة الدخل القومي والتوسع في إقامة المشروعات العامة الاقتصادية ، ومحاربة الكساد ، وزيادة حدة التنافس الاقتصادي بين الدول .

فالزيادة التي تطرأ على الدخل القومي تمكن الدولة في الوقت الحاضر من زيادة ما تقتطعه منه في صورة تكاليف أو أعباء عامة (الضرائب والرسوم والقروض ... الخ) ، وهذه الإيرادات تشجع الدولة على زيادة الإنفاق العام .

كما أن الدولة بقيامها بالمشروعات العامة الاقتصادية تستطيع أن تحصل على موارد إضافية للخزانة العامة ، ومن ثم يمكن لحكم الإنفاق العام أن يتزايد.

وكذلك فإن محاربة الكساد بكل آثاره الضارة يحتم على الدولة أن تزيد من الإنفاق العام من أجل رفع مستوى الطلب الكلي الفعلي إلى الحد الذي يسمح بالتشغيل الكامل للموارد المتاحة . ومن ناحية أخرى ، فإن التنافس الاقتصادي الدولي- وأيا كان سببه- يؤدي إلى زيادة النفقات العامة (في صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ، أو إعانات للإنتاج تؤدي إلى تضعف تكلفة الإنتاج المحلي وتمكينه من منافسة الإنتاج الأجنبي في الأسواق الوطنية) .

ثالثاً : العوامل الاجتماعية :

تؤدي زيادة السكان وتركيزهم في المدن والمراكز الصناعية إلى زيادة النفقات العامة المخصصة للخدمات الصحية والتعليمية والثقافية والمواصلات والمياه والكهرباء والحدائق العامة والأمن العام . كما أن انتشار الوعي الاجتماعي يدفع الأفراد إلى المطالبة بالتأمين ضد الفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغير ذلك من أسباب عدم المقدرة على الكسب . ولا شك أن مسئولية الدولة تجاه تحقيق هذه المطالب الاجتماعية ، يؤدي إلى زيادة ما يسمى بالنفقات التحويلية ، وبالتالي يزيد الحجم الكلي للإنفاق العام .

رابعاً : العوامل الإدارية :

إن ضخامة الأجهزة الإدارية المسئولة عن تقديم الخدمات المتنوعة لأفراد المجتمع ، قد يؤدي إلى الإسراف في عدد الموظفين وزيادتهم عن حاجة العمل ، وبالتالي يزداد الإنفاق العام لمواجهة التغطية اللازمة للأجور والمرتبات والتجهيز والأثاث . والواقع أن الزيادة في الإنفاق العام- في هذه الحالة- لا تعتبر حقيقية، إلا إذا ترتب عليها تحقيق زيادة ملموسة فيما يقدمه الجهاز الإداري من خدمات.

خامساً :العوامل المالية :

وتتمثل هذه العوامل بصفة أساسية في سهولة حصول الدولة على القروض العامة الداخلية والخارجية من ناحية ، ووجود فائض وقتي في الإيرادات أو احتياطات مالية غير مخصصة لغرض معين من ناحية أخرى .

وهنا يلاحظ أن الزيادة في النفقات العامة اللازمة لرد القروض (في صورة الأقساط والفوائد) لا تعتبر زيادة حقيقية إلا إذا كان القرض العام (داخليا كان أو خارجيا) قد استخدم من أجل زيادة النفع العام .

كما أن وجود فائض مؤقت أو احتياطي مالي غير مخصص ، يمكن أن يغري الحكومة بزيادة الإنفاق العام[1] ، إلا أن هذه الزيادة لا تعتبر حقيقية أيضا إلا إذا ترتب عليها تحقيق مزيد من الإشباع للحاجات العامة .

سادساً : العوامل السياسية :

ويمكن إيجاز هذه العوامل فيما يلي :

أ- انتشار المبادئ الديموقراطية بما تعنيه من ضرورة الاهتمام بحالة الطبقات محدودة الدخل .

ب- النظام الحزبي قد يدفع الحزب الحاكم إلى الإكثار من المشروعات الاجتماعية لإرضاء الناخبين وإلى تعيين الموظفين إرضاءً لأنصاره ، وهذا كله يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام .

جـ- تقرير مبدأ مسئولية الدولة أمام القضاء ، فذلك يؤدي إلى التزام الدولة بدفع التعويضات التي يحكم بها عليها .

د- مواجهة العنف والإرهاب السياسي ، وتخصيص مبالغ طائلة للحروب والتسليح وتعمير ما خربته الحروب . وفي الوقت الحاضر ، يلاحظ ضخامة ما تخصصه الدول بصفة عامة- والدول النامية بصفة خاصة ، للإنفاق العسكري والحربي ، حيث أضحى العالم مليئاً بمناطق التوتر والعداء .

---

(١) وتبدو خطورة هذا الوضع في الأوقات التي تحتم فيها السياسة المالية السليمة على الحكومة أن تعمل على تخفيض الإنفاق العام .

الفصل الخامس

الآثار المترتبة على الإنفاق العام

يُحدث الإنفاق العام آثاراً متعددة : فهو في نطاق الاقتصاد العام يحقق إشباع الحاجات الجماعية المختلفة . كما أنه وفي نطاق الاقتصاد القومي ، يحدث الإنفاق العام آثاراً اقتصادية متعددة ، بعضها يتمثل في الآثار الأولية (المباشرة) ، والبعض الآخر يتمثل في الآثار غير المباشرة من خلال ما يسمى بعاملي (المضاعف) (والمعجل) وسنكتفي في هذا المجال بإيضاح - وعلى نحو موجز - بعض الآثار - المباشرة للإنفاق العام على أهم الكميات الاقتصادية (الدخل القومي ومكوناته) من ناحية ، وتأثيره على توزيع الدخل القومي من ناحية أخرى . وسنعرض ذلك في مبحثين كما يلي[1] :

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ١٢٨ وما بعدها .
- د. السيد عبد الولي ، مرجع سابق ، ص ١٦٩ وما بعدها .
- د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٩٦ وما بعدها .

المبحث الأول

أثر الإنفاق العام على الكميات الاقتصادية الأساسية (الكلية)
(الدخل القومي ومكوناته)

من المعلوم أن التحليل الاقتصادي باعتباره منهاجاً للبحث وطريقة لدراسة الظواهر والمتغيرات الاقتصادية ، ينقسم – وفقاً لحجم الوحدة الاقتصادية موضوع التحليل – إلى نوعين هما : التحليل الاقتصادي الكلي والتحليل الاقتصادي الجزئي . ويتعلق التحليل الاقتصادي الكلي بدراسة المتغيرات أو الكميات الاقتصادية الكلية التي تهم الاقتصاد القومي في مجموعه مثل : الدخل القومي ، الناتج القومي ، الحجم الكلي للعمالة ، المستوى العام للأسعار [1] ... الخ .

والواقع أن النفقات العامة تؤدي – نتيجة لمجرد وجودها – وحتى دون أن تهدف – إلى التأثير في مختلف هذه الكميات الاقتصادية الكلية ، أي أن هذه النفقات لا يمكن أن تكون محايدة.

ولما كان الإنتاج القومي هو أصل أو مصدر الدخل القومي ، وكانت مكونات هذا الأخير هي الاستهلاك والادخار والاستثمار ، فإننا سوف ندرس فيما يلي تأثير النفقات العامة على هذه الكميات الاقتصادية:

أولاً : الآثار المباشرة للنفقات العامة في الإنتاج القومي :

يتحدد الإنتاج القومي نتيجة نوعين من العوامل هما : المقدرة الإنتاجية لعوامل الإنتاج ، وحجم الطلب الفعلي على الناتج القومي الجاري .

---

(١) راجع مثلاً مؤلفنا : (مبادئ علم الاقتصاد – الجزء الأول) الطبعة الثانية ، كلية شرطة دبي ، ١٩٩٨م ص ٤٨ وما بعدها.

* ويتضح تأثير النفقات العامة في المقدرة الإنتاجية القومية عن طريق تأثيرها على تنمية عوامل الإنتاج كماً وكيفاً ، أي عن طريق زيادة الكمية الموجودة من عوامل الإنتاج أو زيادة كفاءتها الإنتاجية (رأس المال الفني والعمل).

وإذا كانت النفقات العامة تنقسم إلى نفقات استثمارية ونفقات جارية أو استهلاكية، فإن هذين النوعين يؤثران على المقدرة الإنتاجية ، حيث تؤدى النفقات الاستثمارية إلى إحداث زيادة مباشرة في الدخل القومي من خلال تكوينها لرؤوس الأموال المادية ، كما أن النفقات الجارية التي تخصص لإنتاج الخدمات العلمية والطبية والثقافية والتعليم الفني والتدريب والإعانات الاقتصادية والاجتماعية...الخ ، تؤدي بالإضافة إلى إسهامها في زيادة الناتج القومي الجاري إلى رفع المقدرة الإنتاجية لقوة العمل . وينطبق ذلك أيضاً على النفقات العامة المخصصة للدفاع والأمن والعدالة ، إذ أنها وهي تحقق الاستقرار، تساهم بذلك في رفع المقدرة الإنتاجية القومية .

* ومن ناحية أخرى ، تؤثر النفقات العامة في الإنتاج القومي من خلال تأثيرها على الطلب الكلي الفعلي، إذ أن هذه النفقات تمثل جزءاً هاماً من هذا الطلب والذي تزداد أهميته مع ازدياد تدخل الدولة.

ويلاحظ أن مدى تأثير النفقات العامة على الطلب الفعلي يتوقف على نوعها وعلى كيفية تصرف المستفيدين منها. فالنفقات الحقيقية تشكل طلباً على السلع والخدمات ، أما النفقات التحويلية ، فإن تأثيرها على الطلب الكلي يتوقف على كيفية تصرف المستفيدين منها ، وعلى ما ينتج عنها من تسرب في دورة الدخل (في حالة اكتنازها مثلاً).كما تجدر الإشارة أيضاً إلى أن مدى تأثير الطلب الفعلي في حجم الإنتاج والتشغيل، يتوقف على مدى مرونة الجهاز

الإنـتاجي ، أي عـلى مسـتوى التشغيل في البلاد المتقدمة، وعلى درجة النمو في البلاد النامية .

ثانياً : الآثار المباشرة للنفقات العامة في الاستهلاك القومي :

يتمـثل الأثـر المباشـر للإنفـاق العـام في زيـادة الطـلب عـلى الأمـوال الاسـتهلاكية ، بينـما يتمـثل الأثـر غـير المباشـر لهـذا الإنفـاق في زيـادة الطلب الاسـتهلاكي مـن خلال الزيادة المحققة في الإنتاج والناتجة عن الإنفاق العام ، أي مـن خـلال دورة الدخـل ، وهي ما تعرف (بالاستهلاك المولد) والتي تشـكل ما يعـرف (بأثـر المضـاعف) . ويمكـن القول أن تأثير الإنفاق العام على الاستهلاك القومي يتحقق من خلال :

١- قيـام الدولة بشراء الخدمات الاستهلاكية (الصحية والطبية والعلمية والدفاعية والأمنية وخدمة العدالة. ويسمى هذا "بالاستهلاك العام" . ويلاحظ أن هذه الـنفقات العامـة ، وهـي تؤدي هذه الخدمات العامة ، تسهم في زيادة الناتج القومـي ، غـير أن واقعـة إنـتاج هـذه الخدمـات العامـة تـندمج في واقعـة استهلاكها، وذلك ما يؤدي إلى التركيز على صفتها الاستهلاكية.

٢- قيـام الحكومـة بشراء سلع استهلاكية لتموين بعض الفئات (بعد نزول هذه الفئات عن جزء من دخولهم للدولة) مثل أفراد القوات المسلحة ، أو بغرض توزيعهـا بالمجـان عـلى الفئات محدودة الدخل أو طلاب المدارس ، أو بغرض تخزينها لتوزيعها على الجمهور في حالات الحروب أو الظروف الاستثنائية.

٣- قيـام الحكومـة بـتوزيع دخـول تخصص للاستهلاك (إعانات البطالة والعجز والشـيخوخة والطفولـة) ، وتسـمى هـذه الـتوزيعات بالـتحويلات النقدية . وكذلـك تـؤدي الإعانـات التي تمنح لمنتجي بعض السلع إلى زيادة استهلاك هذه السلع.

ثالثا : أثر النفقات العامة في الادخار القومي

ويتحقق هذا التأثير من خلال ما يأتي :

١- التأثير على الميل للادخار : فالنفقات العامة الاستهلاكية عندما تُجرى بغرض توزيع خدمات مجانية على الجمهور (مثال : الخدمات الطبية والتعليمية والصحية) فإنها ترفع ميلهم للادخار ، ذلك لأنها تكون قد أعفتهم من الإنفاق على هذه الخدمات .

وكذلك ، فإن الإعانات الاقتصادية تحقق ذات النتيجة عندما تؤدي إلى انخفاض أسعار السلع الاستهلاكية.

٢- التأثير على الدخل القومي : فإذا افترضنا ثبات الميل للادخار، فإن النفقات العامة المنتجة تؤدي إلى زيادة الادخار القومي ، لأنها (أي هذه النفقات) تحدث زيادة في الناتج القومي . وهذه الزيادة في الناتج القومي تؤدي بالطبع إلى تحقيق زيادة في الدخول ، ومن ثم فإنه يمكن تخصيص جزء من هذه الزيادة للادخار . ويدخل هذا التأثير في إطار الآثار غير المباشرة للنفقات العامة خلال دورة الدخل .

المبحث الثاني

أثر النفقات العامة في إعادة توزيع الدخل القومي

تؤدي النفقات العامة (الحقيقية) إلى خلق دخول جديدة لمن ساهموا في تحقيق الدخل القومي . ويسمى ذلك "بالتوزيع الأولي" للدخل . وكذلك فإن النفقات التحويلية تعمل على إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع ، ذلك لأنها عبارة عن تحويل جزء من الدخل المحقق من فئة اجتماعية إلى أخرى ، وذلك ما يعرف "بالتوزيع النهائي" .

أولا : أثر النفقات العامة في التوزيع الأولى

ويقصد بهذا التوزيع : توزيع الدخل القومي بين المنتجين ، ويتم ذلك من خلال:

١- **عن طريق النفقات الحقيقية :** وتتمثل هذه النفقات في الأجور والفوائد والريع والأرباح ، أي العوائد التي تحصل عليها كافة عوامل الإنتاج التي شاركت في إحداث الزيادة في الناتج القومي . وتعتبر هذه العوائد دخولا جديدة وزعت على المنتجين الذين ساهموا بطريق مباشر في زيادة الناتج القومي.

٢- **عن طريق تحديد مكافآت عوامل الإنتاج :** (أي تحديد الأجور والفوائد والأرباح والريع) من ناحية ، وتحديد أثمان المنتجات من ناحية أخرى ، ويلاحظ هنا أن تدخل الدولة في تحديد هذه الأثمان ، إنما يعني تدخلها بطريق غير مباشر في تحديد الأرباح ، أي في التوزيع الأولى للدخول . والواقع أن هذا التدخل يختلف مداه باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي المطبق ، حيث يزداد في الدول الاشتراكية عنه في الدول الرأسمالية.

ثانيا: أثر النفقات العامة في التوزيع النهائي :

١- **ويقصد بهذا التوزيع :** تدخل الدولة في إحداث تعديلات على التوزيع الأولي (أي توزيع الدخل بين المنتجين) ، حيث تتدخل الدولة مرة ثانية لإعادة توزيع الدخل القومي بين المستهلكين (التوزيع النهائي) ،وهنا يلاحظ أن إعادة توزيع الدخل القومي قد تتم فيما بين الطبقات الاجتماعية المختلفة ، أو فيما بين فروع الإنتاج المختلفة ، أو حتى فيما بين الأقاليم المختلفة. والواقع أن الدولة لا تعتمد فقط على النفقات العامة لإجراء هذه الإعادة للتوزيع ، وإنما تعتمد في ذلك على الإيرادات العامة ، وكذلك على التعديلات التي تدخلها على أثمان المنتجات من سلع وخدمات .

٢- **ويمكن لسياسة الإنفاق العام** ، أن تسترشد فيما تقوم به من إعادة التوزيع، بتحقيق أكبر إشباع جماعي ممكن . وانطلاقاً من مبدأ تناقص المنفعة الحدية مع تزايد الدخل ، فإن نقل جزء من دخول الأغنياء إلى الفقراء يؤدي إلى تعظيم المنفعة الجماعية التي تحصل عليها الجماعة من الدخل القومي .

الباب الثاني

في

الإيرادات العامة

تقديم :

أشرنا فيما سبق إلى أن التحول الذي طرأ على دور الدولة فيما يتعلق بالتدخل الوظيفي في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، قد استتبع ازدياد حجم الإنفاق العام من ناحية ، وتغير أغراض هذا الإنفاق من مجرد القيام بالوظائف التقليدية إلى استخدامه كوسيلة هامة لتحقيق التوازن والاستقرار الاجتماعي والاقتصادي . ومن أجل تغطية حجم الإنفاق وتحقيق أغراض استخدامه في إشباع الحاجات العامة ومواجهة الكثير من المشكلات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي ، فإن تدبير الإيرادات العامة اللازمة لذلك ، يصبح أمراً ضرورياً .

وعند تدبير هذه الإيرادات ، فإن الدولة تتبع سياسة مالية معينة تتمشى مع واقع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسود المجتمع في مرحلة من مراحل تطوره . ومع تطور دور الدولة وتطور حجم الإنفاق العام ووظائفه- كما ذكرنا- تطورت نظرية الإيرادات العامة ، وقد تجلى ذلك في الاتجاه نحو تطور حجم هذه الإيرادات وتعدد أنواعها وأغراضها ومحدداتها . ولم يعد هدف هذه الإيرادات متمثلاً في تمويل الإنفاق العام (أي الغرض المالي وحده) كما كان الأمر في ظل الفكر التقليدي ، بل أصبحت هذه الإيرادات أداة رئيسية من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع ، كما تعددت مصادر هذه الإيرادات في العصر الحديث وتنوعت أساليبها وطبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف من تقديمها .

ومع التعدد الذي شهدته مصادر هذه الإيرادات اتجه الفكر المالي إلى محاولات متعددة إلى تقسيم الإيرادات العامة تقسيمات علمية متعددة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة بحيث يضم كل منها الإيرادات المتحدة في الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص . وقد اعتمد الفكر المالي معياراً محدداً للتمييز

بين كل تقسيم وآخر من هذه التقسيمات ، فمثلاً يمكن الاعتماد على معيار مصدر الإيرادات العامة للتفرقة بين الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة ، حيث تعتبر الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من أملاكها إيرادات أصلية ، بينما تعتبر الإيرادات الناتجة عن الاقتطاع من ثروات الآخرين إيرادات مشتقة . وكذلك معيار سلطة الدولة في التحصيل ، حيث يمكن التمييز بين الإيرادات الإجبارية والإيرادات الاختيارية ، ومثال النوع الأول الضرائب ، ومثال النوع الثاني : القروض العامة الاختيارية . وأيضاً معيار التشابه مع إيرادات القطاع الخاص ، حيث يعتبر الثمن العام إيراداً شبيهاً بالإيرادات الخاصة ، بينما تعتبر الضرائب والرسوم والإصدار النقدي إيرادات سيادية تختص بها الدولة . وكذلك معيار دورية الإيرادات العامة ، والذي على أساسه يمكن التمييز بين الإيرادات الدورية (العادية) كالضرائب والرسوم ، والإيرادات غير الدورية (الاستثنائية غير العادية) مثل القروض العامة والإصدار النقدي .

وقد لوحظ أن جميع هذه التقسيمات لم تسلم من النقد ، نظراً لما يشوبها من تداخل ، بل وتضارب في بعض الأحيان . ولا يعني ذلك أنها عديمة الأهمية ، حيث أن دراستها تلقي الضوء على الطبيعة الخاصة بكل نوع منها ، ومدى إمكانية الاعتماد على نوع من الإيرادات منها أكثر من الاعتماد على الأنواع الأخرى .

وقد اتجه جانب من كتاب المالية العامة إلى معيار عملي وتطبيقي للتمييز بين الأنواع المختلفة للإيرادات العامة . هذا المعيار يرتكز على تحديد نوعية الإيراد العام من خلال بعض الأوصاف التي تلحق بنشاط الدولة المالي وهي بسبيل تدبير ما يلزم لمقابلة نفقاتها العامة من إيرادات مالية . هذه الأوصاف ، كما يعكسها الواقع التطبيقي في معظم الدول ، لا تخرج غالباً عن أن تكون إما "تعاوضية" أي أن الحصول على الإيراد يستلزم من الدولة أن تقدم ما

يقابلـه للإفـراد ، وإما أن تكون "سيادية" إي أن الحصول على الإيراد يستند إلى سلطة الدولة وسيادتها دون التزامها بتقديم المقابل ، وإما أن تكون "ائتمانية" أي أن الحصـول عـلى الإيـراد يتم في صورة ائتمان (قرض) يقدمه الأفراد إلى الدولة مـع تعهـد الدولـة بـرده إليهـم في وقـت لا حـق . وتحـت كـل وصف من هذه الأوصـاف الثلاث ، يمكن الحديث عن مورد أو أكثر من الإيرادات العامة للدولة بغية تحليل خصائصه وتفصيل أحكامه وبيان قواعده وأهميته[1].

وتطـبيقاً لهذا المعيار العملي ، فإن الإيرادات التعاوضية تتمثل في إيرادات "الدومين الخاص" و "الرسوم" ، والإيرادات السيادية تتمثل في الضرائب بأنواعها المختـلفة باعتـبارها أهـم المـوارد الماليـة لـلدول في الوقت الحاضر ، أما الإيرادات الائتمانية فإنها تشتمل على حصيلة القروض العامة (بمختلف صورها) . وإذا لم تكـف هـذه الأنواع المختلفة للإيرادات العامة عن الوفاء بحاجات الإنفاق العام، فـإن الدولـة يمكـنها أن تـلجأ إلى الإصـدار الـنقدي الجديد كمصدر من مصادر الإيرادات العامة .

وأخـذاً بهـذا المعيـار العمـلي ، فـإن دراسـتنا في الـباب الحـالي ، يمكن تقسيمها إلى خمسة فصول ، نتناول في كل منها ، وبشيء من التفصيل ، مصدراً مـن مصـادر الإيـرادات العامـة للدولة ، حيث نوضح ما هيته وطبيعته والقواعد والأنظمة والمبادئ التي تحكم تحصيله :

الفصل الأول : الدومين الخاص .

الفصل الثاني : الرسوم .

الفصل الثالث : الضرائب .

الفصل الرابع : القروض العامة .

الفصل الخامس : الإصدار النقدي .

---

(١) راجع في ذلك مثلاً : د. عادل أحمد حشيش ، : "أصول الفن المالي للاقتصاد العام" ، مرجع سابق ، ص ٢٣٣ وما بعدها .

الفصل الأول

"الدومين الخاص"

تختلف الأهمية النسبية لإيرادات الدولة من "دومينها الخاص" تبعاً لمجموعة من العوامل والظروف تختلف من دولة إلى أخرى . كما أن تنوع المكونات التي يشتمل عليها هذا الدومين ، واختلاف الأهمية النسبية لكل منها - كمصدر للإيرادات العامة- عن الأخرى ، يدفعنا لإلقاء الضوء على كل من هذه المكونات . ولكن ماذا يقصد أولاً "الدومين الخاص" ، وبماذا يتميز عن الدومين العام ؟ .

لإيضاح الإجابة عن هذا التساؤل ، وبيان ما يشتمل عليه الدومين الخاص من أنواع يمثل كل منهما مصدراً للإيرادات العامة ، يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : في مفهوم الدومين الخاص وما يميزه عن الدومين العام .

المبحث الثاني : مكونات الدومين الخاص كمصدر للإيرادات العامة .

المبحث الأول

الدومين الخاص والدومين العام

تعني كلمة دومين Domaine : (الملك الواسع- منطقة نفوذ- مجال- حقل- دائرة) ، كما أن كلمة Domainial تعني الحكومي أو الأميري . وفي مجال دراستنا ، فإن دومين الدولة يقصد به كافة ما تملكه الدولة من أشياء أياً كانت طبيعتها أو نوعها ، أي كافة الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة سواء كانت ملكية عامة أم خاصة . ومن ثم فإن دومين الدولة ينقسم إلى قسمين كبيرين هما : الدومين العام والدومين الخاص :

فالدومين العام يشمل الأموال التي تملكها الدولة[1] ملكية عامة ، ومن ثم فإن تنظيمها يخضع لأحكام القانون العام ، وتخصص للمنفعة العامة . ومن أمثلة ذلك : الطرق والجسور والأنهار والحدائق العامة . وعادة ما لا تقتضي الدولة ثمناً من الأفراد مقابل استعمالهم لهذه الأموال . ومع ذلك فقد تفرض الدولة أحياناً رسوماً على الانتفاع بها ، إلا أن السبب في فرض هذه الرسوم يكون غالباً هو الرغبة في تنظيم استعمال هذه المرافق ، وفي حالات استثنائية يكمن السبب في تغطية نفقات إنشاء هذه المرافق . ومع ذلك تظل القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام ، ولهذا فإن هذه الأموال غالباً ما لا تُنتج إيرادات يمكن الاعتماد عليها في تمويل الإنفاق العام .

أما الدومين الخاص فإنه يشمل ما تملكه الدولة[2] ملكية خاصة ، والتي تخضع بوجه عام لقواعد القانون الخاص من حيث إمكانية التصرف بالبيع ، أو تملك الأفراد بالتقادم طويل الأجل . ومن أمثلة ذلك : الأراضي الزراعية والمباني والعقارات ، المرافق العامة التجارية والصناعية ، القيم المنقولة ... الخ . ويدر

(١) ، (٢) : وكذلك ما تملكه الأشخاص المعنوية العامة الأخرى : كالإمارة أو البلدية أو المؤسسات العامة .

الدومين الخاص إيرادات عامة تعتمد عليها الدولة في تغطية النفقات العامة ، ولذلك فإن هذا الدومين هو الذي يعنيه الفكر المالي كمصدر هام من مصادر الإيرادات العامة . ويشتمل هذا الدومين على أنواع متعددة من الممتلكات من أهمها : الأموال العقارية (الدومين العقاري) ، المرافق التجارية والصناعية (الدومين التجاري والصناعي) ، ممتلكات الدولة من الأوراق المالية (الدومين المالي) .

ويمكن تناول كل من هذه المكونات بشيء من التفصيل فيما يلي :

المبحث الثاني

مكونات الدومين الخاص
(كمصدر للإيرادات العامة للدولة)

أولاً : الدومين العقاري :

ويتمثل هذا الدومين فيما تملكه الدولة من أراضي زراعية وغير زراعية وغابات ومناجم ومحاجر وأبنية سكنية وغير سكنية وآبار بترولية (الثروة النفطية). وكان دخل الأراضي الزراعية يمثل في العصور الوسطى المصدر الأكثر أهمية لإيرادات الدولة والملك ، ولهذا فإنه كان يشكل ما يعرف بالدومين التقليدي . ويأتي دخل هذا النوع من الدومين من ثمن بيع الحاصلات أو المنتجات الزراعية، ومن الأجرة التي يدفعها المستأجرون الذين يتولون زراعة الأراضي المملوكة للدولة أو للحاكم . إلا أن هذا الوضع قد تغير بدءاً من نهاية القرن الثامن عشر وظهور النظام الرأسمالي الذي حل تدريجياً محل ما كان يعرف بالنظام الإقطاعي[1].

أما الغابات فيلاحظ أن الدولة في الدول الغربية لا تزال تملك مساحات واسعة من أراضيها ، وإن لم يكن الهدف الأساسي منها هو الحصول على إيرادات، بل استصلاحها ثم التصرف فيها للأفراد بعد ذلك ، أو إنشاء مزارع نموذجية يجري استصلاحها بأحدث الطرق الفنية للاستغلال الزراعي .

---

(١) كان دخل الأراضي الزراعية المملوكة للملك أو الأمير الإقطاعي يساهم بالنصيب الأكبر في إيراداته ، وكانت المالية الخاصة للحاكم مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة . إلا أنه ترتب على إسراف الملوك في التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمراء الإقطاعيين ، ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات ، أن تضاءلت إيرادات هذا الدومين تدريجياً ، وحلّت محلها الإيرادات المحصلة من الأفراد اختيارياً في البداية ثم إجباريا في النهاية، ونعني بها إيرادات الضرائب .

وفيما يتعلق بالمناجم والمحاجر ، فإن الدول تختلف فيما بينها بالنسبة إلى استغلالها ، تبعاً لاختلاف الإيديولوجية السائدة فيها . فالبعض من الدول يحتفظ بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية لما لها من دور حيوي في مختلف وجوه النشاط الصناعي ، والبعض الآخر يترك أمر استغلالها للأفراد إيماناً بأفضلية الاستغلال الاقتصادي الفردي عن الحكومي . كما أن بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم والمحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف على هذا الاستغلال بغرض حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر[1].

وقد تدخلت الدولة في كثير من البلدان في الوقت الحاضر- تدخلاً مباشراً للعمل على إيجاد حل لمشكلة السكن الناشئة عن ارتفاع معدلات النمو السكاني مع الميل إلى التركز في المدن والمراكز الصناعية . وتعد إيجارات المساكن المملوكة للدولة والمؤجرة للأفراد من أهم موارد الدومين الخاص العقاري (السكني) . وغالباً ما لا تستهدف الدولة من إنشاء هذه المساكن الحصول على إيرادات الخزانة العامة ، وإنما يكون الهدف الرئيسي توفير خدمة السكن للمواطنين ، وبصفة خاصة للطبقات الفقيرة منهم .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإيرادات العامة الناتجة عن "الدومين الاستخراجي" بصفة عامة ، والآبار النفطية بصفة خاصة ، أصبحت في الوقت الحاضر تشكل نسبة هامة من إجمالي الإيرادات العامة في بعض الدول . وفي هذا المجال تشير الإحصائيات الواردة في التقرير الاقتصادي العربي الموحد (العام ١٩٩٨ - ص ٧٤) إلى أنه على الرغم من الجهود المبذولة لرفع كفاءة تعبئة الموارد الحكومية وتنويع مصادرها ، إلا أن الارتفاع في إجمالي الإيرادات بالنسبة لجميع الدول العربية بصورة عامة قد نتج في معظمه عن الارتفاع في العوائد النفطية . فلقد ارتفعت العوائد النفطية خلال عام ١٩٩٧م ، بمعدل حوالي ٢ر١٥٪ وساهم

---

(١) ويأخذ هذا الإشراف غالباً صورة اشتراك الدولة مع الأفراد في هذا الاستغلال .

ذلـك بنسـبة ٧٨٪ في الـزيادة الـتي حصـلت في الإيرادات الحكومية . ولقد أدى ذلك إلى ارتفاع نسبة الإيرادات النفطية إلى إجمالي إيرادات الدول العربية خلال هذا العام إلى ٥٥,١٪ .

ثانيا : الدومين التجاري والصناعي :

تحصـل الدولة من خلال تملكها وإدارتها لهذا الدومين على إيرادات عامة وذلـك من خلال- أوفي صورة- ما يسمى بالثمن العام Public Price فماذا يقصد بكل من هذا الدومين ، والثمن العام ؟ وكيف يتحدد هذا الثمن ؟

١- مفهوم الدومين التجاري والصناعي :

يقصـد بـالدومين الـتجاري والصـناعي مـا تمـلكه الدولة من مشروعات تجارية وصناعية، وبعبارة أخرى مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم بهـا الدولـة في مجـالات النشـاط الاقتصادي الشبيهة بنشاط الأفراد ، حيث تأتي أغلبية هذه المشروعات بإيرادات تعتبر مصدراً من مصادر الإيرادات العامة .

وقـد ازداد نطـاق هـذه المشـروعات بعـد الانـتقال من إطار فكرة الدولة الحارسـة إلى فكـرة الدولـة المتدخـلة في نهايـة القـرن التاسـع عشر وبداية القرن العشـرين ، حيـث اكتسـب مذهـب الـتدخل قـوة كـبيرة تحـت تـأثير الأزمـات الاقتصادية والاجتماعية .

وإذا كان نطاق المشروعات الصناعية والتجارية قد اتسع في أعقاب الحرب العالميـة الـثانية ، نتـيجة تطـبيق سياسـات الـتأميم- وخاصة في الدول الأوروبية وبعض الدول النامية التي طبقت الأفكار الاشتراكية في النشاط الاقتصادي ، فإن هـذا الـنطاق يضـيق في معظم الدول في الوقت الحاضر . وذلك نتيجة لتطبيق ما سمي بسياسات الخصخصة ، والتي تعنى إفساح مجال النشاط الاقتصادي للقطاع الخاص .

ويأخذ الكتاب الرأسماليون على اتساع نطاق المشروعات العامة أنها أقل كفاءة في الإنتاج من المشروعات الخاصة . ويمكن الرد على ذلك بأن المشروعات العامة لا تعدم وسيلة لرفع كفاءتها الإنتاجية ، وذلك باستخدام الفن الإنتاجي الحديث وبإشراك العمال في الأرباح ، وبأنه لا يصح الاقتصار في الحكم على نجاح المشروع العام على مقدار ما يحقق من ربح ، بل يجب أن ندخل في هذا الحكم مدى ما يحققه هذا المشروع من ضمان استمرار الخدمة العامة واتساع توزيعها بثمن منخفض . فمن الواضح أن نجاح بعض المشروعات العامة في تحقيق الغرض منها يتطلب توزيع الخدمة العامة بثمن يقل عن نفقة الإنتاج . فالاقتصار في الحكم على نجاح هذه المشروعات على معيار الربح يعتبر من طبيعة رأسمالية لا تلائم أهداف المجتمع الاشتراكي[1].

ومن الأهمية بمكان أن نشير هنا إلى أنه وفي إطار الدومين الصناعي والتجاري يتأثر حجم الإيرادات العامة الناتجة عن مشروعات هذا الدومين بالغرض الذي تبتغي الدولة تحقيقه من تملكها وإدارتها لهذه المشروعات . فإذا الغرض المالي هو الغرض الرئيسي ، فإن حجم الإيرادات العامة المحققة سيزيد كثيراً عن مقدار التكاليف المدفوعة من أجل إنتاج السلع أو الخدمات التي تنتجها أو تبيعها المشروعات العامة الصناعية أو التجارية ، وإن كان الغرض الاجتماعي أو السياسي هو الغرض الرئيسي ، فإن حجم الإيرادات العامة المحققة يمكن أن يتعادل ، أو حتى يقل كثيراً أو قليلاً عن تكاليف الإنتاج أو البيع .

وعلى أية حال ، فإن الإيرادات العامة المحققة من الدومين الصناعي والتجاري ، سيتوقف حجمها في النهاية على عناصر كثيرة من أهمها : الكيفية التي يتحدد بها ما يسمى بالثمن العام .

---

(١) د. رفعت المحجوب ، : "المالية العامة ..." مرجع سابق ، ص ٨٤- ٨٥ .

٢- الثمن العام ، وكيف يتحدد[١] :

أ - يقصد "بالثمن العام" أثمان المنتجات (من سلع وخدمات) ، التي تنتجها أو تبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية . أما ما يسمى "بالثمن الخاص" فهو الثمن الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة أو الأفراد عند بيع السلع والخدمات التي تنتجها أو تبيعها (وسواء تم هذا البيع للدولة أو القطاع العام أو القطاع الخاص) .

ب -أما تحديد قيمة الثمن العام فإن ذلك يتوقف على عاملين هما : طبيعة السوق الذي تعرض فيه منتجات المشروعات العامة من ناحية ، والغرض المبتغى تحقيقه من مشروعات الدومين الصناعي والتجاري من ناحية أخرى:

فإذا كانت الدولة تبيع منتجاتها في سوق للمنافسة الكاملة ، حيث تسمح الدولة بوجود مشروعات خاصة مماثلة في السوق لبيع ذات السلعة أو الخدمة . ففي هذه الحالة يتحدد الثمن العام (وكذلك الثمن الخاص) وفقاً لقوانين المنافسة الكاملة المعروفة ، حيث يسفر التفاعل الحر بين قوى العرض وقوى الطلب عن سيادة ثمن واحد في السوق لا تملك المشروعات العامة زيادته .

أما في حالة الاحتكار المالي ، وحيث لا تسمح الدولة بقيام مشروعات خاصة مماثلة للمشروعات العامة ، وحيث تتمتع الدولة بمركز احتكاري بالنسبة لإنتاج أو بيع سلعة أو خدمة معينة ، ففي هذه الحالة يمكن للدولة أن تستقل بتحديد الثمن العام على نحو يمكن معه الحصول على أكبر قدر ممكن من الإيرادات للخزانة العامة. ويطلق على هذه الحالة "حالة الاحتكار المالي" لأن الهدف أو الغرض الأساسي من الاحتكار هو الحصول على أموال للدولة . وغالباً ما يتحقق ذلك نتيجة ارتفاع قيمة السلعة أو الخدمة بنسبة كبيرة عن

---

(١) يختلف تحديد الثمن العام عن فرضه ؛ فالتحديد يكون للقيمة ، أما الفرض فإنه يعني تقرير حصول الأفراد على السلعة والخدمة بعد دفع مقابل معين وليس على نحو مجاني .

تكاليف إنتاج أو الحصول على سلعة أو الخدمة المعروضة من قبل المشروعات العامة . وهنا يلاحظ أن الغرض المالي يتحقق على نحو أكثر فعالية كلما كان الاحتكار منصباً على سلع أو خدمات تتميز الطلب عليها من قبل الأفراد بضعف المرونة (السلع والخدمات واسعة أو شائعة الاستعمال أو الضرورية) .

أما إذا كان الغرض من الاحتكار ليس مالياً ، وإنما لتحقيق أهداف اجتماعية تتمثل في إشباع الحاجات العامة للطبقات محدودة الدخل ، أو حماية المستهلك بصفة عامة من جشع واستغلال القطاع الخاص (في حالة بعض السلع والخدمات شائعة الاستعمال أو الضرورية مثل خدمات مياه الشرب أو بعض المنتجات الغذائية)[1]، ففي هذه الحالة يمكن للثمن العام أن يتحدد عند مستوى يعادل تكاليف الإنتاج أو أكثر قليلاً أو حتى مستوى اقل من التكاليف ، حيث يقدم الفرق للمستهلكين في شكل دعم عيني أو نقدي .

وإذا كان الغرض من الاحتكار هو تحقيق أهداف أمنية أو سياسية (مثل احتكار إنتاج الأسلحة مثلاً) ، فهنا يمكن للدولة أن تحدد الثمن على نحو تفضيلي يحقق هذه الأهداف .

وقد اختلفت الآراء في تحليل طبيعة الثمن العام الذي تحصله الدولة في حالة الاحتكار المالي (أي منتجات الاحتكارات التي تقيمها) ، خاصة أن الثمن في هذه الحالة عادة ما يكون مرتفعاً عن مستواه في حالة المنافسة :

* فقد رأى البعض أن الثمن الذي تقتضيه الدولة لمنتجات احتكاراتها لا يعدو أن يكون تطبيقاً لنظرية الثمن في حالة الاحتكار ، حيث أن الثمن العام في هذه الحالة لا يختلف عن الثمن الخاص الذي يحدده المحتكر في المشروع الخاص ، ففي الحالتين يسعى المحتكر إلى تحقيق التوازن الذي يتيح له الحصول

---

(١) وقد يكون الهدف في هذه الحالة متمثلاً في المحافظة على صحة الأفراد في المجتمع . ويتضح ذلك مثلاً من تقرير ثمن مرتفع لسلعة ضارة (تحتكر الدولة إنتاجها) مثل الدخان . حيث يكون الهدف في هذه الحالة . ليس فقط زيادة الحصيلة المالية . وإنما خفض استهلاك هذه السلعة الضارة بصحة المستهلكين لها .

على أكبر قدر ممكن من الربح طبقاً للظروف الخاصة بإنتاج السلعة والطلب عليها ، ومن ثم فإن المستهلك سيدفع نفس الثمن سواء حصل على السلعة أو الخدمة من المشروع العام أو من المشروع الخاص .

* ويرى البعض الآخر أن الثمن العام في ظل احتكار الدولة المالي سيتحدد عند مستوى أعلى منه في حالة الاحتكارات الخاصة بالأفراد . وفي هذه الحالة ، يرى فريق من هؤلاء أن الفرق بين الثمن المرتفع في ظل الاحتكار المالي والثمن الأقل نسبياً في حالة الاحتكار الخاص يعتبر ضريبة مستترة ، بينما يرى فريق آخر منهم أن هذا الفرق يعتبر ضريبة غير مباشرة .

والواقع أن هذا التفسير للزيادة في الثمن العام (في حالة الاحتكار المالي) بأنه ضريبة مستترة أو غير مباشرة يؤدي إلى الخلط بين نظرية الثمن العام ونظرية الضريبة . فالضريبة- وكما سنرى- تعتبر فريضة مالية إجبارية يدفعها الممول للدولة بلا مقابل (وسواء كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشر) ، كما أنها تفرض بقانون . أما الثمن العام (وسواء تم دفعه في حالة الاحتكار المالي أو المنافسة الكاملة) فإنه يدفع بمقابل ، وعلى نحو اختياري وليس إجباري ، كما انه يفرض بقرار من إدارة المشروع العام التجاري أو الصناعي وليس بقانون يصدر من السلطة التشريعية في الدولة .

وعلى ذلك ، فإن ارتفاع الثمن العام ، لا يجد تفسيره في رأينا إلا بكونه وسيلة تمكن المشروع العام من تحقيق ربح كبير ، ومن ثم إيراد مالي ضخم ، دون أن يغير ذلك من طبيعته إذ يظل كله (أي الجزء منه الذي يقابل التكاليف والجزء الآخر الذي يمثل الأرباح) ثمناً عاماً .

ثالثا : الدومين المالي :

١- يقصد بهذا الدومين :

محفظة الدولة من الأوراق المالية ، أي من الأسهم والسندات التي تصدرها الشركات . وتنتج هذه الأوراق المالية أرباحاً أو فوائد تمثل مصدراً للإيرادات العامة .

ويعتبر هذا النوع أحدث أنواع الدومين الخاص . وقد اخذ نطاقه في الاتساع نتيجة لرغبة الدولة في الحصول على نوع جديد في الإيرادات العامة ، وكذلك لرغبتها في الإشراف على القطاع الخاص ، وفي السيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام ، حتى تتمكن- من خلال مشاركتها في رأس المال- من توجيهها لتحقيق الصالح العام .

٢- ومن أهم صور وأشكال هذا الدومين :

أ) شركات الاقتصاد المختلط ، حيث تعتبر الدولة (أو السلطات العامة) شريكة في الملكية مع القطاع الخاص (المحلي أو الأجنبي) .

ب) إنشاء مؤسسات الائتمان المتخصصة بهدف منح القروض لأغراض تنمية النشاط الاقتصادي (المصارف الصناعية، وتنمية قطاع التشييد والبناء (المصارف العقارية) ، والتنمية الزراعية (بنوك الائتمان الزراعي) ، ومواجهة مشكلة الإسكان ، (بنوك الإسكان) ..... وغيرها . وبالطبع فإن منح هذه المؤسسات لائتمان يقابله الحصول على فوائد تعتبر مصدراً للإيرادات العامة.

ج) القروض التي تقدمها الدولة للهيئات المحلية أو الدولية ، أو لدول أجنبية ، وبالطبع فإن الفوائد المدفوعة من الهيئات أو الدول المدينة ، تشكل مصدراً للإيرادات العامة .

٣- وفيما يتعلق باكتتاب الدولة في الأوراق المالية :

أي استثمار أموالها في شراء الأسهم والسندات ، فإن ذلك قد ينتقد على أساس ما تتعرض له سوق الأوراق المالية من تقلبات عنيفة أحياناً ، مما قد يعرض الدولة لخسائر ضخمة نتيجة هذه التقلبات . ورغم صحة هذا النقد ، والتسليم باحتمال وقوع هذه الخسائر ، إلا أن الدولة غالباً ما يتم اكتتابها في هذا السوق بعد دراسة متأنية ، كما أنها كثيراً ما تقوم بالاكتتاب رغبة في تحقيق أهداف متعددة : الرقابة والإشراف على نشاط الشركات المساهمة ، تشجيع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمشروعات التي تشارك فيها ، خصوصاً إذا كانت هذه المشروعات ضرورية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وفي ختام هذه اللمحة الموجزة عن الدومين الخاص كأحد المصادر المحققة لإيرادات العامة للدولة نشير إلى أن تطور أهمية هذا الدومين يعكس حقيقة التطورات التي يمر بها النظام السياسي والاجتماعي ، وبالطبع فإن الإيرادات المحققة عن الدومين بأنواعه الثلاثة (العقاري ، التجاري والصناعي ، والمالي) هي إيرادات تعاوضية ، حيث تحصل عليها الدولة مقابل لما تملكه وتستغله من أموال عقارية أو مشروعات صناعية وتجارية أو أوراق مالية .

وننتقل الآن إلى إيضاح المصادر الأخرى للإيرادات العامة السيادية والمتمثلة في الضرائب والرسوم .

الفصل الثاني

الرسوم

في الوقت الحاضر ، أصبح التزام الأفراد بدفع مبالغ نقدية للمرافق الإدارية التابعة للدولة ، مقابل الحصول على خدمات معينة ، أمراً عادياً . فمن يريد الحصول على جواز سفر من إدارة الجوازات مثلاً عليه أن يدفع مبلغاً نقدياً معيناً . وكذلك من يريد الحصول على رخصة للقيادة ، عليه أن يتقدم إلى إدارة المرور مع التزامه بدفع مبلغ معين . ويحدث ذلك أيضاً في حالة طلب خدمة التعليم ، أو خدمة الترخيص لمحل تجاري أو مستشفى أو بناء مسكن ... الخ . ويسمى المبلغ النقدي واجب الدفع من أجل الحصول على الخدمة العامة (الرسم) وقد أصبحت هذه المبالغ النقدية (الرسوم) مصدراً من مصادر الإيرادات العامة ، إضافة إلى إمكانية استخدامها كأداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي .

وفيما مضى-وخصوصاً خلال العصور الوسطى وما تلاها- كانت للرسوم أهمية كبيرة كمصدر للإيرادات العامة ، بل أن هذه الأهمية للرسوم قد فاقت أهمية الضرائب ، حيث كانت الرسوم تأتي في المرتبة الثانية بعد إيرادات الدومين (الناتجة أساساً من بيع أملاك الدولة) ، وذلك لأسباب كثيرة من أهمها : أن فكرة الدولة كتنظيم وجد لتحقيق المصلحة العامة لم تكن قد استقرت بعد ، بل كانت النظرة الغالبة للعلاقة القائمة بين الدولة والأفراد أنها علاقة لتبادل المصالح ، ومن ثم فإن الأفراد كانوا يدفعون ثمن (الرسوم) ما تقدمه لهم الدولة من خدمات ، كما كان الملوك أو الحكام يفضلون الالتجاء إلى الرسوم بدلاً من الضرائب تجنباً لأخذ موافقة الهيئات النيابية على فرض الضرائب . يضاف إلى ذلك أن الرسوم كانت تدفع مباشرة لبعض الموظفين (كالقضاة) نظير قيامهم بالأعمال الموكلة إليهم .

وبعد أن أصبحت الدولة تنظيماً يعمل لتحقيق الصالح العام على أساس فكـرة التضامن الاجتماعي ، (وليس على أساس فكرة العلاقة التبادلية أو تبادل المصـالح) ، أضـحى مـن اللازم أن يستفيد من خدماتها كافة المواطنين بمن فيهم ممـن لا يسـتطيعون دفـع ثمـن هـذه الخدمـات ، وهـو مـا أدى إلى اتسـاع نطاق الخدمات المجانية ، ومن ثم انخفضت الأهمية النسبية للرسوم كمصدر للإيرادات العامـة . ومـع اتسـاع نطـاق الـدور التدخـلي لـلدولة في النشـاط الاقتصـادي والاجـتماعي ، زادت أهميـة الضـرائب لتكون مصدراً- أكثر أهمية من الرسوم- للإيرادات العامة من ناحية ، ولتحقيق اعتبارات العدالة الاجتماعية والمساواة من ناحيـة أخـرى . كمـا أدى انتشـار الديمقـراطية إلى ضـرورة أخـذ موافقة الهيئات الـنيابية عـلى فـرض كـل مـن الضـرائب والرسوم معاً . وحرصاً على المصلحة العامـة ، تولـت الدولة- ومن خلال ميزانيتها العامة- دفع مرتبات كافة موظفيها بـدلاً مـن تـركهم يتقاضـونها مـن الجمهـور . وعلى الرغم من إنخفاض الأهمية النسبية للرسـوم مقارنـة بالضـرائب ، إلا أنهـا مـا زالـت تشكل مورداً مالياً له أهميته في ميزانيات الهيئات العامة المحلية من ناحية ، وفي الميزانيات العامة لبعض الدول من ناحية أخرى .

وفي دراسـتنا للرسوم في الفصل الحالي ، نبدأ أولاً بتحديد مفهوم الرسم وعناصـر هـذا المفهـوم ، ثـم نتـبع ذلـك بإيضاح كيفية تقدير الرسم (أي تحديد قيمـته) ، وأخيراً نوضح وجوه التمييز بين الرسم من ناحية والثمن العام وبعض الإيـرادات الأخرى ، من ناحية ثانية . ويمكن تخصيص مبحث مستقل لكل من هذه الموضوعات الثلاث فيما يلي÷

المبحث الأول

مفهوم الرسم وعناصر هذا المفهوم

أولاً : مفهوم الرسم :

يمكن تعريف الرسم بأنه : "مبلغ من النقود يلتزم الفرد بدفعه جبراً إلى الدولة ، أو غيرها من الأشخاص العامة ، مقابل خدمة تحقق له نفعاً خاصاً ، مع اقتران هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله من تنظيم العلاقة بين الهيئات العامة والأفراد فيما يتعلق بأداء النشاط أو الخدمات العامة .

ومن هذا التعريف يمكن استخلاص أربعة عناصر أو خصائص هامة تحدد ذاتيته كمصدر للإيرادات العامة .

ثانيا : عناصر المفهوم :

١- الصفة النقدية للرسم :

فالرسم مبلغ نقدي يدفعه الفرد مقابل حصوله على خدمة خاصة من نشاط إحدى إدارات أو مرافق الدولة . وترجع الصفة النقدية (أي دفع نقداً وليس عيناً) إلى أسباب كثيرة من أهمها :

أ - مسايرة الأوضاع الحديثة في الاقتصاد المعاصر ، حيث أضحت معظم المعاملات والمبادلات تتم باستخدام النقود كوسيط في المبادلات ، وحلّت النقود بذلك محل ما كان يسمى "بالمقايضة" كنظام قديم للمبادلات العينية.

ب - الدولة تقوم بإجراء الإنفاق العام في شكل نقدي ، ومن ثم يكون منطقياً أن تحصل على إيراداتها العامة (ومنها الرسوم) في صورة نقدية .

ج - تحصيل الرسوم في صورة عينية لن يحقق العدالة والمساواة بين المتعاملين الطالبين للخدمات من المرافق العامة .

د - تجنب نفقات التخزين وتعرض الأشياء المادية للتلف إذا ما تم تحصيل الرسوم في صورة عينية .

٢- صفة الإجبار أو الإلزام في دفع الرسم :

ويبدو عنصر الإجبار أو الإلزام في أن الرسوم تفرض بقانون أو بناءً على قانون ، وما دام القانون يحتوي على القواعد العامة الآمرة والمجردة التي تُرتب توقيع جزاء على من يخالفها ، فإن القواعد المنظمة للرسوم تكون واجبة الاحترام، كما أن الدولة- بما لها من سلطة وسيادة- هي التي تتولى وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطريقة تحصيله وغير ذلك ، كما أنها (أي الدولة) تتمتع في سبيل اقتضائه بامتياز على أموال المدين بدفعه .

وفي هذا المجال ، يمكن التمييز بين نوعين من الإجبار في دفع الرسم هما: الإجبار المعنوي ، والإجبار القانوني .

والنوع الأول : (الإجبار المعنوي) هو الغالب في الجانب الأكبر من الرسوم المقررة ، حيث يقوم الفرد بطلب الخدمة من المرفق العام دون أن يجبر على ذلك ، أي يقوم بطلبها بإرادته الحرة ، ثم يلتزم بدفع الرسوم المقررة قانوناً[1].

أما النوع الثاني : (الإجبار القانوني) : فيعني أن الفرد يكون مجبراً على تلقي الخدمة ، ومجبراً كذلك على دفع الرسوم المقررة لها ، ومثال ذلك : حالة رسوم التعليم الإلزامي ، ورسوم التطعيم الإجباري في بعض الدول .

٣- الرسم يدفع مقابل الحصول على خدمة معينة :

وهذه الخدمة تكون عملاً تتولاه إحدى الهيئات العامة أو المرافق الإدارية التابعة للدولة لصالح الفرد ، كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) ، أو

---

(١) ويستوي في ذلك أن ينتفع الفرد بالخدمة التزاماً بنص قانوني معين ، أو رغبة منه في الحصول على هذه الخدمة لاعتقاده في ضرورتها له أو حاجته إليها : ومثاله في الحالة الأولى أن يكون مالك العقار مضطراً- لحفظ حقوقه - أن يقوم بتسجيل ملكيته . ومثال الحالة الثانية أن يرغب الفرد مثلاً في الحصول على رخصة قيادة أو دخول حديقة عامة .

الحصـول عـلى جواز سفر جديد أو تجديده (رسوم الجوازات) ، أو توثيق العقود وشهرها (رسوم التوثيق والشهر) ، أو غير ذلك من الأمثلة التي يحقق الفرد فيها نفع خاص له من طلب الخدمة موضوع الرسم .

٤- ارتباط تحقق النفع الخاص لدافع الرسم بالنفع العام :

فالخدمـة المعيـنة التي يطلبها الفرد من المرفق العام تحقق لهذا الفرد نفعاً خاصـاً لا يشـاركه فيـه غيره من الأفراد، إلا أن هذا النفع الخاص المحقق من هذه الخدمـة يرتـبط في ذات الوقـت بتحقيق نفع عام يعود على المجتمع كله أو على الاقتصـاد القومـي في مجموعـه . فالرسوم القضائية- مثلاً- التي يدفعها المتقاضون نظـير الحصـول عـلى خدمـة مـرفق القضاء ، يترتب عليها نفع خاص يتمـثل في حصـول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه بعد ذلك . وفي ذات الوقـت يسـتفيد المجـتمع كله نتيجة استقرار الحقوق فيه وتوفير العدالة لأفراده ، وهـذا نفـع عام لا شك فيه . وينطبق ذلك أيضاً على الرسوم التي يدفعها الفرد مـن أجل الحصول على جواز سفر ، إذ أن النفع الخاص في هذه الحالة يتمـثل في تمكـن الفـرد من التنقل خارج حدود دولته والعودة إليها ، وفي ذات الوقت فإن اسـتخدام جـوازات السـفر في الانـتقال من دولة إلى أخرى يسمح لجهات الأمن برقابة المتسللين وحماية المجتمع من شرور هرب المجرمين . وينطبق ذات الارتباط بـين الـنفع العـام والخـاص بالنسـبة لـلخدمات الأخـرى كخدمة مرفق التعليم (الرسـوم المدرسـية أو الجامعيـة)، وخدمــة مـرفق البـلدية (رسـوم التراخيـص المختلفة)، وخدمة مرفق الصحة (رسوم العلاج) ... الخ .

المبحث الثاني

تقدير الرسم (تحديد قيمته)

يقصد بهذا التقدير تحديد قيمة المبلغ النقدي الذي يلتزم الفرد بدفعه مقابل النفع الخاص الذي يعود عليه من الخدمة التي قدمها إليه المرفق العام .

والواقع أن الكيفية التي تحدد بها الدولة أو المرفق العام قيمة الرسم المقرر لخدمة معينة ، يثير كثيراً من التساؤلات ترجع في معظمها إلى موضوع التناسب بين تكاليف أداء هذه الخدمة من ناحية ، والمبلغ النقدي المدفوع (الرسم) في مقابلها من الناحية الأخرى . ولما كانت الدولة- وبناء على طابع الإلزام أو الجبر الذي أشرنا إليه بشأن الرسوم- تستقل بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على أوجه النشاط العام ، فإن هذا التحديد يمكن أن يثير تساؤلات عدة : فهل يجب أن يتحقق التناسب بين تكلفة أداء الخدمة وقيمة الرسم المقرر دفعه مقابل أدائها ؟ ، وهل يمكن أن تزيد التكلفة عن قيمة الرسم ؟ ، وكذلك هل يمكن أن تتحدد قيمة الرسم عند مستوى يزيد كثيراً أو قليلاً عن تكلفة أداء الخدمة ؟

إن الإجابة عن هذه التساؤلات يمكن أن تشكل ثلاث قواعد رئيسية تراعيها الدولة أو المرفق العام عند تحديد قيمة الرسم :

أولاً : القاعدة الأولى :

ضرورة التناسب بين تكلفة الخدمة وقيمة الرسم: ويلاحظ هنا أن هذا التناسب لا يعني ضرورة تحققه بالنسبة إلى كل شخص يستفيد من الخدمة ، بل يكفي أن تتناسب تكاليف المرفق القائم بالخدمة مع حصيلة الرسوم المفروضة أو المقررة على الانتفاع بها . ويذهب القائلون بضرورة هذا التناسب إلى حجة أساسية مقتضاها إن الغرض الأساسي من إنشاء المرافق العامة هو النفع العام

وليس الربح ، ومن ثم يجب على الدولة أن لا تستهدف من تحصيل الرسوم تحقيق إيراد مالي ينفق منه على مختلف المرافق العامة ، وإنما يجب أن يكون الهدف متمثلاً فقط في تغطية نفقة الخدمة المقرر عليها الرسم وحدها . ومعنى ذلك ضرورة أن يتحقق التعادل بين حصيلة الرسم و نفقات إنتاج الخدمة أي نفقات إنتاج المنفعة التي تعود على دافع الرسم .

ثانياً : القاعدة الثانية :

إمكانية جعل مبلغ الرسم أقل من تكلفة إنتاج الخدمة المقابلة .

ويمكن تأسيس هذه الإمكانية على الحالة التي يكون فيها الغرض الرئيسي من تقديم الخدمة هو تحقيق النفع العام بجانب النفع الخاص لكافة أفراد المجتمع وخصوصاً ذوي الدخول المحدودة منهم . ومثال ذلك : خدمات التعليم العام والجامعي والخدمات الصحة . وهنا فإن قواعد العدالة تقضي بتوزيع تكلفة خدمات بعض المرافق العامة بين الأفراد المنتفعين بها عن طريق دفع الرسوم المخفضة ، وبين المجتمع ككل عن طريق فرض الضرائب بأنواعها المختلفة على الفئات القادرة من أفراد المجتمع . ولا شك أن ذلك يشجع الأفراد على طلب هذه الخدمات الضرورية والنافعة في ذات الوقت . وفي هذا الاتجاه ، فإن السلطة العامة قد تقرر عدم تحصيل رسوم إطلاقاً عن الخدمة المؤداة (كما هي الحال بالنسبة للخدمات الصحية المتمثلة في التطعيم ضد الأمراض مثلاً) .

ثالثاً : القاعدة الثالثة :

تقدير قيمة الرسم على نحو يفوق كثيراً نفقة الخدمة المؤداة .

ويتم ذلك إذا كانت السلطة العامة ترغب في التقليل من إقبال الأفراد على طلب الخدمة لأسباب معينة[1]، وكذلك إذا كانت هذه السلطة ترغب في

---

(١) ففي حالة فرض رسوم مرتفعة على الاستحمام في أماكن معينة (شواطئ معينة) ، قد يكون الغرض منذ ذلك تنشيط السياحة ، أو الحفاظ على سلامة ونظافة هذه الأماكن .. الخ .

الحصول على مزيد من الإيرادات العامة من أجل تمويل الإنفاق العام[1]. وفي هذه الحالة يكون الغرض المالي هو الهدف الرئيسي من فرض الرسم بقيمة مرتفعة (بينما يكون الغرض الاجتماعي هو السبب الرئيسي لفرضه في القاعدتين السابقتين) .

وفي حالة زيادة المبلغ المدفوع (كرسم) عن تكلفة أداء الخدمة المقابلة ، يرى البعض أن هذه الزيادة تعتبر ضريبة مستترة أو مقنعة[2]. وفي رأينا ، أن تقرير ذلك يعني خلطاً بين الرسم والضريبة ، حيث يختلف التنظيم الفني للأول عن الثانية ، ومن ناحية ثانية فإن جزءاً من المبلغ المدفوع (مقابل الخدمة) يعتبر رسماً ، بينما يعتبر الجزء الآخر (الزيادة عن تكلفة أداء الخدمة) ضريبة ، وهذا ما لا يمكن القبول به[3].

---

(١) ومثال ذلك : تقرير رسوم مرتفعة على أداء خدمة التوثيق والشهر ، حيث تزيد الرسوم كثيراً عن تكلفة أداء الخدمة ، وذلك بغرض تحقيق إيرادات .

(٢) في هذا الرأي ، راجع مثلاً : د. أحمد جامع : "المالية العامة .." مرجع سابق ، ص ٩٧ .

(٣) صحيح أن المنفعة التي تعود على الفرد من الخدمة المؤداة يصعب قياسها ، وصحيح أيضاً أن أهمية استهلاك الخدمة تختلف من شخص إلى آخر ، ولكن ذلك لا يعد سبباً مقنعاً لجعل الجزء الزائد في الرسم عن تكلفة الخدمة ضريبة مستترة .

المبحث الثالث

وجوه التمييز بين الرسم وبعض مصادر الإيرادات الأخرى

أولاً : وجوه التمييز بين الرسم والثمن العام :

١- وجوه التشابه :

أ - كلاهما يدفع نقداً ، وذلك لذات الأسباب التي تفسر الصفة النقدية للإيرادات العامة .

ب - كلاهما يعتبر إيراداً عاماً تستخدمه الدولة لتغطية النفقات العامة .

ج - كلاهما يدفع للحصول على مقابل معين يحقق نفعاً خاصاً للدافع.

د - تتحدد قيمة الرسم على أساس ذات الاعتبارات التي تراعيها المرافق العامة التجارية والصناعية في تحديد قيمة الثمن العام في حالة الاحتكار المالي[١].

٢- وجود الاختلاف :

أ- يختلف الثمن العام عن الرسم في طبيعة المقابل ، وفي طبيعة الهيئة التي تقدمه : فبينما يدفع الأول مقابل سلعة أو خدمة تجارية (كخدمة الاتصالات) ، يقدمها مشروع تجاري أو صناعي عام ؛ نجد أن الثاني يدفع مقابل خدمة من طبيعة إدارية يقدمها مرفق عام له الصفة الإدارية (إدارة الجوازات ، إدارة المرور ...الخ) .

ب - يفرض الرسم بقانون أو بناءً على قانون[٢] ، أما الثمن العام فإنه يفرض بقرار إداري عادي من الجهة التي تتولى إدارة المشروع التجاري أو الصناعي.

---

(١) حيث يتفق كل منهما في أن قيمته قد تكون متساوية أو أكبر أو أقل من قيمة السلعة أو الخدمة المستهلكة لذات الاعتبارات.

(٢) نظراً لتعدد أنواع الرسوم ، وتعدد القواعد التي تتبع في تقديرها ، ولأن السلطة التنفيذية (المرافق العامة الإدارية) تكون في حالات كثيرة أقدر من السلطة التشريعية على إجراء هذا التقدير ، فإن الدستور قد لا =

ج- تستقل الدولة أو إدارة المرفق العام الإداري بتحديد قيمة الرسم ، أما الثمن العام ، فإنه يتحدد- في ظل سوق المنافسة الكاملة- طبقاً للتفاعل التلقائي بين قوى العرض والطلب .

د- يدفع الرسم جبراً (سواء كان الإجبار قانونيا أو معنويا) ، بينما يدفع الثمن العام اختيارا .

هـ- كقاعدة عامة ، يكون الرسم واحداً بالنسبة لجميع المستفيدين من الخدمة ، بينما قد يختلف الثمن العام الذي تبيع به مشروعات الدولة منتجاتها من مشتر إلى آخر ، كما لو كانت تبيع هذه المنتجات عن طريق المزايدة .

ز- يحصل دافع الثمن العام على نفع خاص يكون هو الغالب ، بينما يرتبط النفع الخاص الذي يحصل عليه دافع الرسم بالنفع العام .

و- تتمتع الدولة بحق امتياز على أموال المدين بالرسم حتى تستطيع تحصيل قيمته (باعتباره إيراداً عاماً سيادياً) ، بينما لا يتمتع المشروع التجاري والصناعي بهذا الحق في سبيل تحصيل قيمة الثمن العام من المدين (باعتبار هذا الثمن إيراداً عاماً يدفع اختيارياً وبناءً على علاقة تعاقدية بين المرفق والمستفيد).

ثانياً : وجوه التمييز بين الرسم وبعض مصادر الإيرادات الأخرى :

١- الإتاوة :

يقصد بها : المدفوعات النقدية التي يلتزم المستفيد بتقديمها مقابل الترخيص له باستغلال أنواع معينة من الحقوق أو الموارد المملوكة للهيئات العامة أو الخاصة أو الأفراد .

=يستلزم لفرض الرسم أن يصدر به قانون ، بل يكفي أن يكون هذا الفرض بناءً على قانون يخول للسلطة التنفيذية إصدار قرارات إدارية بفرض وتقدير هذه الرسوم ، لكنه يتعين دائماً أن تستند هذه القرارات الإدارية إلى قوانين تجيز لها هذا الفرض والتقدير. راجع : د. أحمد جامع : مرجع سابق ، ص٩٨ .

وقد ورد النص على الإتاوة بهذا المعنى في المادة الثانية- فقرة ١٧- من مرسوم ضريبة الدخل في دبي ، والصادر عام ١٩٦٩ ، وكذلك المرسوم الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ ، وتصل قيمتها إلى ١٤،٥٪ من قيمة البترول الخام الذي تستخرجه شركات البترول العاملة في الدولة بموجب اتفاقيات الامتياز المعقودة بين الدولة وهذه الشركات .

وبهذا المفهوم تتشابه الإتاوة مع الرسم في كثير من الوجوه : فكل منهما يدفع نقداً ، وكلاهما يعتبر من الإيرادات العامة للدولة ، وكلاهما يدفع جبراً ، ومقابل الحصول على نفع خاص يرتبط بالنفع العام . ومع ذلك فإن الاختلاف بينهما يتمثل في طبيعة المرفق الذي يقدم الخدمة في حالة الرسم ، ويقدم المورد محل الاستغلال في حالة الإتاوة ، وكذلك في الكيفية التي تحدد قيمة كل من الرسم والإتاوة .

إلا أن الإتاوة تختلف عن الثمن العام ، حيث تدفع الأولى جبراً وتفرض وتحدد قيمتها بالقانون أو بناءً على قانون ، بينما يدفع الثاني اختياراً ويفرض بقرار إداري وتحدد قيمته تبعاً لطبيعة السوق (كما سبق إيضاحه) .

٢- مقابل التحسين :

يقصد به : (مبلغ نقدي تقتضيه الدولة ، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، جبراً من أصحاب العقارات التي ارتفعت قيمتها ، نتيجة لتنفيذ مشروع عام معين (مثل شق طريق أو إقامة جسر أو حديقة عامة) .

وعادة ما يتناسب مقابل التحسين هذا مع النفع الذي يعود على العقار . وبهذا المفهوم نجد وجوها كثيراً للتشابه بين الرسم ومقابل التحسين : فكلاهما يدفع نقداً كإيراد عام للدولة تستخدمه من أجل تغطية الإنفاق العام ، وفي كليهما يحصل المستفيد على نفع خاص يرتبط بالنفع العام مقابل الدفع ، كما أن كليهما يفرض بقانون ويدفع جبراً .

ومع ذلك تبقى هناك وجوه للتمييز بين الرسم ومقابل التحسين تتمثل فيما يلي :

(أ) يدفع مقابل التحسين مرة واحدة (كقاعدة عامة) ، بينما يدفع الرسم مقابل الخدمة والتي يمكن أن يتكرر طلبها من قبل المستفيد ، ومن ثم يتكرر دفع الرسم في كل مرة تطلب فيها ذات الخدمة من قبل هذا المستفيد .

(ب) يقتصر نطاق مقابل التحسين على الحالات التي تحدث فيها تحسينات محلية عقارية ، ومن ثم يقتصر الالتزام بدفعه على أصحاب العقارات المستفيدة من التحسين ؛ أما الرسم فإنه يتقرر بصفة عامة على كل من يطلب الخدمة ، وليس على أفراد معينين بذواتهم أو صفاتهم .

(ج) بينما يتقرر الرسم في كافة التشريعات المالية المعاصرة ، نجد أن مقابل التحسين يتقرر في بعض هذه التشريعات دون البعض الآخر .

وتجدر الإشارة أخيراً إلى أن أهمية الرسوم بالنسبة للميزانية العامة للدولة، تتضاءل في الوقت الحاضر في معظم المجتمعات ، بينما تزداد أهمية مصدر آخر للإيرادات العامة هو "الضرائب" .

الفصل الثالث

الضرائب

أصبحت الضرائب في الوقت الحاضر تحتل مكان الصدارة كمصدر للإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة . ونظراً لهذه الأهمية من الناحية العملية ، فإن دراسة الضرائب ، أضحت تستأثر باهتمام الباحثين في علم المالية العامة ، وذلك لكثرة ما تثيره من مسائل فنية واقتصادية . فالضرائب تثير قضايا تعرض عن اختيار فرض نوع منها ، ومشكلات تنتج كآثار اقتصادية واجتماعية عند فرضها ، ومشكلات تعرض عند اختيار نظام ضريبي معين ليناسب البنيان الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع ومرحلة النمو التي يمر بها[1].

ولقد صحب تطور دور الدولة (بعد أن تخلت عن الأفكار الحيادية سواء في سياستها الاقتصادية أو المالية) تزايد عام في الاهتمام بأمر الضرائب ، ليس فقط باعتبارها مصدراً للإيرادات العامة ، ولكن باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية تستخدم في تحقيق أهدافها[2].

وإذا كان الاعتماد على الضرائب في العصر الحديث يكاد يكون عاماً في الجانب الأكبر من دول العالم ، باستثناء عدد قليل منها ، ويتمثل هذا العدد في

---

(١) عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاماً ضريبياً كانت الضريبة فيه سنوية وإجبارية . وفي عهد الإقطاع كان الملك أو الأمير يعتمد على إيرادات أملاكه الخاصة كمورد أساسي للحصول على الإيرادات اللازمة لنفقاته الشخصية إلى جانب النفقات العامة . ومنذ القرن الثالث عشر بدأ الملوك يلجأون إلى طلب المساعدات الاختيارية من رعاياهم لمواجهة النفقات الاستثنائية بسبب عدم كفاية موارد الدومين الملكي لسداد هذه النفقات ؛ وسرعان ما اتخذت هذه المساعدات الاختيارية المؤقتة طابع الإجبار والدوام . وقد اضطر الملوك إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم للحصول على فرض الضرائب بعد ثورات مشهورة في التاريخ الإنجليزي والفرنسي . ومن هنا نشأ وتأكد حق المجالس النيابية في الاختصاص بالتشريع الضريبي ثم بغيره من التشريعات . وقد أصبح هذا الحق من المبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية : راجع في ذلك : د. أحمد جامع، مرجع سابق ، ص ٢٧٣ .

(٢) أنظر في ذلك : د. عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي ، مصدر سابق ، ص ١٠٣ .

الـدول ذات الكثافة البسيطة ، والتي تغنيها ثرواتها الطبيعية كالبترول عن فرض الضرائب (الدول الخليجية مثلاً) ، فإن بعض هذه الدول قد حرصت في دساتيرها -رغم ذلـك- عـلى تقريـر أهميـة الضرائب والرسوم كمصادر رئيسية للإيرادات العامـة . ومـثال ذلـك ، نجـد أن المادة (١٢٦) من دستور دولة الإمارات العربية المتحدة قد نصت على أن الإيرادات العامة للاتحاد تتكون من أربعة مصادر هي : (١ - الضـرائب والرسـوم والعوائـد الـتي تفرض بموجب قانون اتحادي في المسائل الداخلة في اختصاص الاتحاد تشريعاً ...)[1].

إن دراسـة الضرائب تتناول موضوعات متعددة ومتشعبة ينبغي الإلمام بها جميعـاً ، إلا أن تفصـيلات هـذه الموضـوعات جميعـاً قـد يجـاوز الآفاق المحدودة للـنطاق الموضـوعي لهـذا المؤلف بصفة عامة من ناحية ، وللوقت المحدد للدراسة مـن ناحيـة أخـرى ، ومـن ثـم فإنـنا سـنكتفي بـتقديم عـرض موجـز لـبعض الموضـوعات الجوهـرية الـتي تسـاعدنا في فهـم مـا هية الضريبة كمورد سيادي ، وأنواعهـا ، وتنظـيمها الفـني ، ومـا يصادف هذا التنظيم من مشكلات ، وآثارها الاقتصادية الهامة بصفة عامة .

وعلى ما تقدم يمكن تقسيم الفصل الحالي للمباحث الآتية :

المبحث الأول : مفهوم الضريبة وأساسها القانوني .

المبحث الثاني : القواعد الأساسية للضريبة .

المبحث الثالث : سعر الضريبة وأنواعه .

المبحث الرابع : أنوا ع الضرائب .

المبحث الخامس : الازدواج الضريبي .

المبحث السادس : التهرب الضريبي .

المبحث السابع : تحصيل الضريبة وضماناته .

---

(١) والمصادر الأخرى هي : (٢- الرسوم والأجور التي يحصلها الاتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها ، ٣- الحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الاتحاد في ميزانية السنوية ، ٤ وإيرادات الاتحاد من أملاكه الخاصة) .

المبحث الأول

مفهوم الضريبة وأساسها القانوني

نحاول في هذا المبحث التعريف بالضريبة كمورد سيادي أصبح يتبوأ مكان الصدارة في الإيرادات العامة للدولة ، وما يميزها عن غيرها من بعض الموارد الأخرى التي قد تختلط بها . كما سنوضح أيضاً الأساس الفني أو القانوني الذي تستند إليه سلطة الدولة في فرض الضريبة وجبايتها حتى يكون النظام الضريبي مقبولاً ومبرراً ومحققاً للتوفيق بين صالح الخزانة العامة من جهة، ومصلحة الأفراد من جهة أخرى .

أولاً : مفهوم الضريبة :

يمكن تعريف الضريبة بأنها : فريضة نقدية يدفعها الفرد (أو الممول) جبراً إلى الدولة (أو إحدى الهيئات العامة المحلية) بصفة نهائية ، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع. وبعبارة أخرى : هي أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل ، بقصد تغطية الأعباء العامة .

ومن هذا التعريف ، يمكن استخلاص العناصر أو الخصائص الخمسة التالية للضريبة :

١- **الصفة النقدية :** ويعني ذلك أن الضريبة أصبحت في الوقت الحاضر تدفع بالنقود ، ولم تعد تدفع في شكل عيني كما كان عليه الحال في النظم الاقتصادية البدائية ، حيث كان الدفع يتم في صورة تقديم جزء من المحاصيل أو الاشتغال أيام محددة في خدمة السلطة العامة . ويمكن إرجاع الصفة النقدية للضريبة لأسباب عديدة منها : مسايرة الطبيعة النقدية للمعاملات في الاقتصاد المعاصر ، وما دامت النفقات العامة تتم نقداً فإن الإيرادات العامة بما

فيها الضرائب لا بد وأن تحصل كذلك نقداً ، وكذلك من أجل تحقيق العدالة بين الممولين في دفع الضرائب ، وتيسير الرقابة المالية والمحاسبة والتحصيل[1] .

٢- **عنصر الجبر أو الإكراه :** ويعني هذا أن الفرد ليس حراً في دفع الضريبة ، بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة ، حيث تتمتع الدولة في سبيل تحصيلها بامتياز على أموال المدين بالضريبة . والإجبار هنا هو إجبار- أو إكراه قانوني وليس معنوياً (كما هو الحال في الرسم) ، فالضريبة تفرض بقانون له صفة الإلزام . كما أن الدولة تستقل بوضع نظامها القانوني المحدد لكل ما يتعلق بالضرائب من حيث النطاق والوعاء والسعر والإعفاءات وكيفية التحصيل وغير ذلك من المسائل الفنية ، دون أن ترجع إلى المكلفين بالدفع لأخذ موافقتهم .

ويلاحظ أن عنصر الإجبار في فرض الضريبة وتحصيلها لا يعني انعدام الضوابط القانونية واجبة المراعاة من قبل الدولة أو السلطة العامة ، بل على العكس ، فالضريبة تفرض بقانون- وليس بناءً على قانون ، وهذا القانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة ، والتي تلتزم الدولة بمراعاتها ، وإلا كان عملها غير مشروع ، ويحق للممولين أن يتظلموا منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية .

كذلك فإن عنصر الإجبار لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب ممثلاً في نوابه على فرض الضرائب وعدم إمكان فرضها بواسطة السلطة التنفيذية وحدها ، إذ لا يعني هذا المبدأ أن فرض الضريبة يتم باتفاق بين الدولة وبين كل ممول على حده ، فما دام فرضها قد تم بناءً على القانون الصحيح دستورياً ، فإن كافة الأفراد يلتزمون بدفعها حتى من لم يكن منهم متمتعاً بحق الانتخاب أو من لم يوافق في البرلمان على فرض الضريبة .

---

(١) طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية ، فإن الأراضي كانت تقسم إلى فئتين : الأراضي العشرية وكانت تدفع عشر المحصول (١٠٪) ، والأراضي الإخراجية يلتزم ملاكها بدفع الخراج وهو نسبة أعلى قليلاً من العشر ، حيث كانت هذه النسب تدفع نقداً أو عيناً .

والواقع أن حق البرلمان في فرض الضريبة لا يقصد به سوى منع تحكم السلطة التنفيذية في ذلك . وهنا فإن عنصر الإجبار يميز بين الضريبة وبعض الإيرادات الأخرى التي يدفعها الأفراد اختياراً مثل القروض العامة الاختيارية، وإيرادات الدومين الخاص .

٣- **الصفة النهائية في الدفع** : ويقصد بهذه الصفة بأن الفرد المكلف بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة دون أن تلتزم هذه الأخيرة بردها إليه في وقت لا حق ودون أية فوائد . وفي ذلك تختلف الضريبة عن القروض العامة التي تلتزم الدولة بردها إلى المكتتبين في سنداتها مع الفوائد المقررة طبقاً لشروط القرض العام .

٤- **الضريبة تدفع بدون مقابل** : حيث لا يترتب على دفع الضريبة حصول المكلف بدفعها على أية منفعة خاصة مباشرة مقابل هذا الدفع . وإذا كان المكلف ينتفع بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة ، فإن هذا الانتفاع يتحقق على نحو غير مباشر ، أي أنه ينتفع بهذه الخدمات ليس باعتباره دافعاً لمبلغ معين (في شكل الضريبة) ، وإنما باعتباره فرداً في الجماعة. ومن هنا لا يمكن أن تقارن تكلفة هذه الخدمات العامة بمقدار الضرائب المدفوعة ، بل ينظر فقط إلى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة من أجل تقرير ما يمكن أن يتحمله منها في صورة ما يدفعه من ضرائب .

وتعتبر هذه السمة (الدفع بدون مقابل) من أهم ما يميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات الأخرى التي يدفعها الفرد ويحصل من دفعها على نفع خاص أو مقابل مثل الرسوم والثمن العام .

٥- **الضريبة مساهمة في تحمل أعباء التكاليف العامة تحقيقاً للنفع العام** : حيث أن حصيلة الضرائب تختلط بغيرها من حصيلة مصادر الإيرادات العامة الأخرى ، وتستخدم الحصيلة الكلية للإيرادات العامة في تحقيق النفع العام من خلال ما تجريه الدولة من إنفاق عام في المجالات المتنوعة . وهنا لا يقتصر دور

الضـريبة عـلى الغـرض المـالي فقـط ، بـل إن هذا الدور يمتد ليشمل تحقيق أغـراض اجتماعية واقتصادية وسياسية . ومن الأغراض الاجتماعية للضريبة : استخدامها كأداة لتقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع المختلفة . ومن الأغـراض الاقتصـادية : اسـتخدام الضـرائب في حمايـة الصـناعة الوطـنية (الضـرائب الجمـركية عـلى الـواردات) . ومـن الأغـراض السياسـية توحيـد الـتعريفة الجمـركية بـين مجموعة من الدول كتدعيم للتضامن السياسي فيما بينها .

ويعتـبر تعـدد الأهـداف التي يمكن تحقيقها بواسطة الضرائب من أهم ما يميزها عن مصادر الإيرادات الأخرى كالرسوم والثمن العام والقروض العامة .

ثانياً : التمييز بين الضريبة والرسم :

١- أوجه التشابه :

تتمـثل أوجـه التشـابه بـين الضـريبة والرسـم في أن كلا منهما يدفع في صورة نقدية جبراً إلى الدولة[1]، كما تتمتع الدولة في سبيل تحصيلها بامتياز على أمـوال المديـن بهمـا ، وأنـه لا بـد مـن صدور أداة تشريعية لفرض كل منهما ، وكذلـك يدفـع كـل مـنهما بصـفة نهائيـة ، وأن الدولـة تسـتعين بحصـيلتهما (كإيرادات عامة) في تغطية النفقات العامة .

٢- أوجه الاختلاف :

أ- **مـن حيـث مصدر الالـتزام بـالدفع :** نجـد أن هـذا المصـدر هـو القـانون[2] بالنسبة للضـريبة ، حيـث يـنظم القـانون كافـة الأحكام المتعلقة بالضريبة (فرضها وتحديـد سـعرها وحالات الإعفاء منها وكيفية تحصيلهما ... الخ) ، وبالتالي فإن السلطة التنفيذية لا يمكنها أن تفرض الضرائب بلوائح أو قرارات إدارية.

---

(١) ولعل مـا يؤكد صفة الإجبار أن الدولة تستقل بتحديد مقدار كل منهما دون الرجوع في ذلك إلى إرادة الأفراد المكلفين بدفعهما .

(٢) وبالطبع فإن هذا القانون تصدره السلطة التشريعية في الدولة .

أما الرسم فقد يصدر بفرضه أو تحديد قيمته قانون ، والغالب أنه يصدر بناءً على قانون ، أي أن السلطة التنفيذية غالباً ما تخوَّل من قبل السلطة التشريعية سلطة فرض الرسوم وتحديد قيمتها بقرارات إدارية .

ب- من حيث مدى تحقق النفع للمكلف : الضريبة تدفع بدون مقابل لنفع خاص مباشر يعود على الدافع ، بينما نجد أن دافع الرسم يحصل على خدمة أو نفع خاص (يرتبط بالنفع العام) مقابل دفعه للرسم .

ج- من حيث الجهة المختصة بالتحصيل : بالنسبة للضرائب تتمثل هذه الجهة في إدارات الضرائب المختصة والتابعة غالباً لوزارة المالية ، أما الرسم فإن جهة تحصيله هي المرافق الإدارية المختلفة ، وبالطبع فإن هذا التحصيل يتم لصالح الخزانة العامة ، إلا إذا خصصت الحصيلة لصالح المرفق الإداري الذي يقدم الخدمة ، وهذا التخصيص لا يتم إلا طبقاً للقانون .

د- من حيث طبيعة الإجبار : كما سبق أن أشرنا فإن الإجبار على دفع الضريبة يكون إجباراً قانونياً ، أما الإجبار على دفع الرسم ، فإنه قد يكون قانونياً ، وغالباً ما يكون إجباراً معنوياً (وقد سبق إيضاح ذلك عند دراستنا لمفهوم الرسم) .

هـ- بالنسبة لأهمية كل منهما في المالية العامة المعاصرة : في معظم الدول يشهد العصر الحديث تضاؤلاً في أهمية الرسوم كمورد للإيرادات العامة ، بينما تزداد أهمية الضرائب في مالية الدولة لاعتماد الدول عليها في أداء دورها الاقتصادي ، واستناداً إلى إلزام الأفراد بالمساهمة حسب قدراتهم التكليفية في تمويل أعباء النفقات العامة ، ولذلك فإن الضرائب أقدر من الرسوم على تحقيق العدالة . وإذا كان الغرض المالي هو الغرض الرئيسي من فرض الرسوم ، فإن أغراض فرض الضرائب متعددة ومتنوعة : اقتصادية واجتماعية ومالية وسياسية .

ورغم هذه الاختلافات الكبيرة بين الرسم والضريبة ، فإن الخلط كثيراً ما يحدث بينهما بسبب : وحدة طريقة التحصيل لبعض الرسوم وبعض الضرائب[1]، وأيضاً ما تتعرض له الرسوم والضرائب لتطور تاريخي تتحول به بعض الرسوم إلى ضرائب أو العكس[2]، كما أن التشريع الضريبي نفسه قد يخلط بين الرسم والضريبة بإطلاق لفظ الرسم على ضرائب بالمعنى الفني للكلمة (كما هو الحال بالنسبة للرسوم الجمركية) وهذا الأمر يجب تداركه تلافياً لما يحدث عنه من آثار ضارة بالمقدرة التكليفية للممولين وللاقتصاد القومي في مجموعة .

ولعل أيضاً ما يؤكد الاختلاف بين الرسم والضريبة ، أن التطور التاريخي لكل منهما يؤكد أن الغرض المالي كان- ولازال- هو الهدف الرئيسي من فرض الرسوم ، بينما تطور دور الضرائب ليواكب التطور الذي طرأ على طبيعة الدور التدخلي للدولة : ففي الدولة القديمة كانت الضريبة تفرض فقط بهدف تدبير مورد لتغطية فوائد وأقساط القروض العامة . وفي ظل الدولة الحارسة أصبحت الضريبة مورداً لتغطية الإنفاق العام التقليدي . وأخيراً- وفي ظل ما يسمى بدولة الرفاهية، أصبحت الضرائب أداة هامة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي[3].

ثالثاً : الأساس القانوني (أو الفني) للضريبة :

ما هو الأساس القانوني الذي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب ؟ وبعبارة أخرى : لماذا يلتزم الأفراد بدفع الضريبة جبراً إلى الدولة ؟

الواقع أن الإجابة على هذا التساؤل ، والذي يدور حول ما يعرف بالتكييف الفني أو القانوني للضريبة ، قد استند في ظل الفكر التقليدي على

---

(١) كما هو الحال بالنسبة لوضع طوابع دمغة لتحصيل رسوم استخراج جوازات السفر وأيضاً لتحصيل ضريبة الدمغة .

(٢) فرسوم التوثيق كانت بادئ الأمر متناسبة مع تكلفة الأداء ، ومن ثم فإنها كانت رسماً بالمعنى الفني للكلمة لوجود هذا التناسب ، إلا أن التطور قد أدى إلى زيادة هذه الرسوم زيادة كبيرة لم تعد معها متناسبة مع تكلفة الأداء ، ومن ثم أصبحت ضرائب حقيقية غير مباشرة على تداول بعض الأموال .

(٣) د. محمد حافظ الرهوان ، "مبادئ فن المالية العامة .." ، مرجع سابق ، ص ١١٤- ١١٥ .

مجموعة من الأفكار جمعت تحت مسمى : "نظريات المنفعة والعقد" . وفي ظل الفكر المعاصر ، استندت الإجابة على ما يسمى بفكرة أو نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة .

١- نظريات المنفعة والعقد :

طبقاً لهذه النظريات يرى كثيراً من كتّاب القرن الثامن العشر والتاسع عشر ، أن الضريبة تجد أساسها القانوني في "عقد مالي ضمني" انعقد بين الدولة متمثلة في الجماعة ، والأفراد . وقد التزمت الدولة بمقتضاه أن تقدم للأفراد الخدمات العامة (وفي مقدمتها خدمة الأمن) ، مقابل التزام الأفراد بدفع الضريبة كثمن لهذه الخدمات . ويعتبر هذا "العقد المالي" تطبيقاً لفكرة "العقد الاجتماعي"[1] التي شاعت بين فلاسفة المذهب الفردي الحر فيما قبل القرن الثامن عشر .

ولذلك ، كان منطقياً أن ينعكس هذا التكييف الفني للضريبة في مختلف عناصر التنظيم الفني لها ، حيث يقتضي الأمر أن تتحدد الضريبة بنفقة إنتاج الخدمة ، وأن تكون واحدة بالنسبة للجميع (أي تكون نسبة ثابتة) ، وأن تكون عامة (أي أن يدفعها جميع الأشخاص بنسبة دخولهم أو صناعتهم) .

وقد انقسم الكتّاب الذين أخذوا بفكرة العقد المالي في تكييف هذا العقد إلى ثلاثة أقسام : قسم يرى أنه عقد توريد خدمات ، وقسم آخر يرى بأنه عقد تأمين ، وقسم ثالث يرى أنه عقد شركة إنتاج :

---

(١) وتتلخص فكرة "العقد الاجتماعي" في أن الأفراد قد تركوا العزلة لينتفعوا بميزات الحياة الاجتماعية (الجماعية) . وعقدوا فيما بينهم عقدا ضمنيا نزل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته ، وعن جزء من ثروته ، من أجل أن يضع الحرية الباقية والثروة الباقية في حماية القانون أي في حماية الدولة التي نشأت بمقتضى هذا العقد الضمني .

(أ) بالنسبة لرأي القسم الأول (الضريبة عقد توريد خدمات) ، يذهب أنصاره إلى أن الدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم كمشترين بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب .

ويلاحظ أن هذا التكييف يمتاز : بالبساطة والسهولة ، وجعل مقدار الضريبة يتعادل مع مقدار النفع الذي يعود على الدافع ، تحقيق الضمان ضد تعسف الدولة في فرض الضرائب مع عدم إنفاقها للحصيلة في توفير الخدمات العامة للمواطنين .

ومن النتائج التي يمكن أن تترتب على الأخذ بهذا الرأي في مجال التطبيق : توسع الدولة في فرض الرسوم مع التضييق من مجال فرض الضرائب حيث يدفع الرسم من يطلب الخدمة العامة .

ورغم ذلك ، فإن هذا التكييف يصعب التسليم به لأسباب متعددة هي: صعوبة تقدير المنفعة التي تعود على كل دافع للضرائب وكذلك فإن هذا التكييف لا يصلح لتبرير التزام الأجيال المقبلة بدافع أقساط وفوائد الديون التي عقدتها الدولة واستفادت منها أجيال سابقة ، كما أن تطبيق هذه النظرية يؤدي إلى إلزام الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب فوق طاقتها كثمن للخدمات العامة التي تستفيد بها (أي عدم تحقيق اعتبارات العدالة)، وأخيراً فإن الأخذ بهذا التكييف يتعارض مع مفهوم الضريبة الذي يوضح أنها تدفع بلا مقابل مباشر يعود على دافعها .

(ب) وفيما يتعلق بتكييف العقد المالي الضمني "الضريبة" كعقد تأمين ، حيث يدفع الأفراد جزءاً من أموالهم في شكل ضريبة إلى الدولة للتأمين على الجزء الباقي من هذه الأموال ، ومن ثم فإن الضريبة هي قسط التأمين ؛ فإن هذا التكييف ، ولو أنه يمتاز بتحقيق التناسب بين الضرائب وثروات الأفراد (لأن قسط التأمين يجب أن يتناسب مع مقدار الثروة المؤمن عليها) إلا أن أهم ما

يمكن أن يوجه إليه من انتقادات تتمثل في : أنه يقصر وظيفة الدولة على مجال واحد هو حفظ الأمن (وهذا غير صحيح في الوقت الحاضر) ، كما أن المؤمِّن يلتزم بتعويض المؤمَّن له عن الأضرار التي تصيب أمواله ، وهذا ما لا تقوم به الدولة في الوقت الحاضر وما لم تقم به في الماضي .

(ج) أما تكييف العقد الضمني فإنه عقد شركة ، فإنه يرى أن الدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيله نفقات خاصة ، وبجانب هذه النفقات الخاصة توجد نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة (أي الحكومة) تعود منفعتها على جميع الشركاء (أفراد المجتمع) كالدفاع وإنشاء الطرق ..الخ ؛ ومن ثم يلتزم هؤلاء الشركاء بالمساهمة في هذه النفقات العامة . وهذه المساهمة تتمثل في دفعهم للضرائب التي تفرضها عليهم الدولة (الشركة) .

وإذا كانت هذه النظرية تمتاز بإلزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع ثرواتهم (حيث أن مساهمة كل فرد في النفقات العامة ستحدد بمقدار ثروته التي تمثل نصيبه في الشركة) إلا أن انتقادات كثيرة يمكن أن توجه إلى هذه النظرية منها : تشبيه الدولة بشركة إنتاج أمر يتنافى مع الدقة والتحليل العلمي، كما أن الدولة لا تمثل فقط مجموعة مشتركة من المصالح المادية ، بل أيضاً مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية ، وكذلك فإن هذا التكييف يرتب نتيجة خطيرة تتمثل في استفادة الأثرياء بأكبر قدر من الخدمات العامة مع حرمان الفقراء منها ، وذلك يتنافى مع العدالة ، كما أنه يتعارض مع المشاهد في أغلب الأحيان .

وإضافة إلى الانتقادات السابقة ، يمكن توجيه نقد عام يتمثل في أن فكرة العقد الاجتماعي هي فكرة فلسفية ، ولم يثبت وجودها من الناحية التاريخية أو

العلمية . كما أن الممول يدفع الضريبة جبراً حتى ولو لم يقم بأي دور في الموافقة على فرضها .

وربما بقيت ميزة أو وجه إيجابي لهذه النظريات ، يتمثل في تقرير ضرورة قيام الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب في توفير الخدمات المختلفة للمواطنين ، وإلا كان تحصيلها للضرائب وفرضها غير مبرر.

٢- نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة :

تحظى هذه النظرية بقبول الفكر المالي المعاصر فيما يتعلق بتفسيرها لالتزام الأفراد بدفع الضرائب ، أو لحق الدولة في إلزام الأفراد في دفع الضرائب إليها . ومقتضى هذه النظرية أن الأفراد- ومنذ زمن بعيد- قد شعروا بحاجتهم الملحة لوجود تنظيم سياسي (هو الدولة) للحفاظ على حقوقهم والدفاع عن أمنهم وإشباع حاجاتهم العامة في شتى المجالات ، ومن ثم فقد تضامنوا معاً متفقين على هذا الوجود الضروري للدولة . وقد وجدوا أن مقتضيات هذا التضامن الاجتماعي تتمثل في الإقرار بالسيادة واحترام السلطة لهذا التنظيم حتى يمكنه تحقيق الأغراض التي وجد من أجلها . ومن مقتضيات هذا التضامن الاجتماعي أيضا أن تتمكن الدولة من تمويل نفقاتها العامة على مختلف الأوجه، وذلك بأن يتحمل كل فرد بالضريبة حسب قدرته التكليفية تضامناً منه مع بقية أفراد مجتمعه . وهكذا فإن التضامن الاجتماعي بين الأفراد ، يكون مقترناً بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم ، ومن ثم مبرراً لالتزامهم بدفع الضرائب لها.

وإذا كان التضامن الاجتماعي قد تحقق في البداية بين مجموعة من الأفراد تخضع سياسياً لدولة معينة بناء على رابطة الجنسية (أي التبعية السياسية) ، فإن التطور قد أدى إلى وجود معايير أخرى يؤسَّس عليها حق الدولة في فرض الضرائب مثل معيار التبعية الاقتصادية ومعيار التبعية الاجتماعية (الإقامة) .

ومن أهم نتائج المترتبة على الأخذ بهذه النظرية كأساس أو مبرر لحق الدولة في إلزام الأفراد بدفع الضرائب :

أ) اعتبار الضرائب من الموارد السيادية ، ويعني ذلك أن للدولة سلطة تحديد الضرائب وفرضها وإعداد تنظيمها الفني ، وذلك دون أن تدخل في تعاقد مع الممولين .

ب) تطبيق مبدأ عمومية الضرائب ، بمعنى أن كل فرد توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة ، فإنه يجب عليه الالتزام بدفعها . ولا يخل بهذا المبدأ النص في التشريع الضريبي على إعفاء بعض الأفراد غير القادرين ، أو تقرير بعض الإعفاءات الضريبية لتحقيق أهداف محددة . وهكذا يرتبط مبدأ العمومية بمبدأ شخصية الضريبة.

ج) تحديد مقدار الضريبة تبعاً لمقدرة الممول على المساهمة في تحمل أعباء الجماعة ، أي على المساهمة في واجب التضامن الاجتماعي . وعدم تحديد هذا المقدار على أساس النفع الذي يعود على الممول من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة . وعلى ذلك أضحى مقبولاً أن يستفيد محدودو الدخل من الخدمات العامة رغم إعفائهم من دفع الضرائب كلياً أو جزئياً .

د) بناء على فكرة التضامن الاجتماعي ، أصبح مقبولاً تفسير التزام الجيل الحاضر بدفع الضرائب التي يستخدم جزء من حصيلتها في خدمة قروض عامة ، عقدتها الأجيال السابقة واستنفذت كل منافعها .

هـ) الأخذ بهذه النظرية يؤكد المفهوم الفني للضريبة من ناحية (والذي سبق إيضاحه) كما يؤكد القواعد العامة أو المبادئ الأساسية واجبة المراعاة عند فرض الضرائب ، وهي المبادئ أو القواعد التي سنوضحها في المبحث التالي.

المبحث الثاني

القواعد (المبادئ) الأساسية للضريبة

أشرنا إلى أن الضريبة تشكل في الظروف المالية المعاصرة ، أهم مصادر الإيرادات العامة . كما أنها تعتبر في ذات الوقت ، أهم الأعباء المالية على المولين نظراً لما تمثله من اقتطاع جبري- وبلا مقابل مباشر- من ثرواتهم ؛ ولذلك ، وجدت مجموعة من القواعد أو المبادئ الأساسية يتعين على المشرع المالي بصفة خاصة ، والتنظيم الفني للضريبة بصفة عامة ، مراعاتها عند فرض وتحصيل الضريبة . ويستهدف تطبيق هذه القواعد تحقيق صالح المولين من ناحية ، وصالح الخزانة العامة من ناحية أخرى .

وهكذا فإن هذه المجموعة من القواعد تشكل الدستور العام الضمني الذي تخضع له القواعد القانونية الضريبية . ومن ثم ، فإن تطبيق هذه القواعد واحترامها من قبل الدولة ، يحقق التوفيق بين اعتبار الحصيلة واعتبار العدالة ، كما أن هذا التطبيق والاحترام لهذه القواعد يؤدي إلى تخفيف حدة العبء الضريبي على المولين ويجعله مستساغاً ومقبولاً لديهم ، بينما يعتبر الإخلال بها ظلماً من قبل الدولة للممولين ، وتعسفاً في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم وتحصيلها منهم .

ويعتبر (آدم سيمث) أول من صاغ هذه المجموعة الهامة من القواعد (أو المبادئ) في مؤلفه الشهير "ثروة الأمم"[1] ، حيث أشار إلى أنها تتمثل في : العدالة، واليقين ، والملائمة ، والاقتصاد .

ويمكن تناول هذه القواعد بشيء من التفصيل فيما يلي:

---

(1) - Adam Smith; " The Wealth of Nations (١٧٧٦) , A modern Library Giant. Random House Income, New York, ١٩٣٦, Book V, Chp. II, Part II, P.٧٧٧-٧٧٩.

أولاً : قاعدة العدالة والمساواة :

١- **يقصد بهذه القاعدة :** أن يقوم كل فرد بالمساهمة بالتكاليف والأعباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته النسبية . وبالتالي فإن الالتزام بدفع الضرائب يجب أن يتمشى مع مبدأ القدرة على الدفع ، وهذا هو ما يؤدي إلى عدالة توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد من جانب ، وتقرير المساواة فيما بينهم أمام الضريبة من جانب آخر[١].

ولقد ورد هذا المعنى في مؤلف "آدم سميث" المشار إليه عند ما ذكر أنه (يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة) .

٢- **وحتى يمكن تطبيق هذه القاعدة في الواقع العملي ، فإن مجموعة من العناصر يجب أن تأخذ في الاعتبار ، هذه العناصر هي :** سعر الضريبة ، عمومية الضريبة وشخصية الضريبة .

أ- **فيما يتعلق بسعر الضريبة :** ذهب الفقه المالي في البداية إلى القول بأن السعر النسبي الثالث للضريبة هو الذي يضمن تحقيق العدل بين الممولين ، حيث تكون النسبة التي تقطع من وعاء الضريبة دائماً واحدة مهما كان مقدار هذا الوعاء[٢].

إلا أن الفكر المالي- في العصر الحديث- قد وجد أن تطبيق السعر النسبي الثابت ، وإن حقق نوعاً من العدالة الرقمية أو الحسابية أو الظاهرية، فإنه لا يحقق العدالة الحقيقية أو المساواة الموضوعية . ويرجع ذلك لأسباب كثيرة من أهمها : عدم المساواة في التضحية بين الممولين من ذوي الدخول

---

(١) د. زين العابدين بدوي ناصر ، : "مبادئ علم المالية العامة ..) ، مرجع سابق ، ص ١١٢ .

(٢) فإذا كان السعر ١٠٪ مثلاً ، فإن ذلك يعني أن تكون الضريبة واجبة الدفع عن وعاء قيمته ١٠٠ درهم هي عشرة دراهم ، وعن وعاء قيمته ١٠٠٠ درهم هي ١٠٠ درهم وهكذا .

الكبيرة من ناحية ، وذوي الدخول المحدودة من ناحية أخرى[1] ، كما أن السعر النسبي الثابت يناقض مبدأ الدفع على أساس المقدرة التكليفة النسبية بين الممولين (وهو أساس مفهوم العدالة الضريبية) ، وكذلك فإن دفع الضريبة بسعر نسبي ثابت لا يتفق بحال مع مبدأ تناقض المنفعة الحدية لوحدات المادة الخاضعة للضريبة[2].

ولذلك ، نادى الفكر المالي الحديث بتطبيق فكرة التصاعد الضريبي ، حيث تفرض الضريبة بنسبة تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة لها . فالسعر التصاعدي يبدأ مثلاً بنسبة ١٪ على الدخول التي لا تتجاوز مقداراً معيناً، ثم يرتفع إلى ٣٪ ثم إلى ٥٪ ... الخ مع ارتفاع الدخول وزيادتها . ولا شك أن هذا المسلك يؤدي إلى تطبيق الضريبة على نحو أكثر عدالة لأنه يتمشى مع المركز المالي الحقيقي (القدرة الفعلية) للممولين ، كما أنه يتفق مع مبدأ تناقض المنفعة الحدية ، حيث يفرض السعر الأعلى على الوعاء الأكبر الذي تكون المنعة الحدية لوحداته النقدية أقل منها بالنسبة للأوعية الصغيرة . وهكذا تكون التضحية التي يقدمها الفرد يدفعه للضريبة تتناسب مع مقدرته الحقيقية على الدفع .

ب- **وفيما يتعلق بعنصر العمومية :** فيقصد به إخضاع جميع الأشخاص وجميع الأموال للضرائب طالما توافرت الشروط القانونية في كل منها . وهكذا فإنه يمكن تقسيم هذا العنصر إلى نوعين هما : العمومية الشخصية والعمومية المادية :

---

(١) الشخص الذي يدفع عشرة دراهم كضريبة سعرها ١٠٪ من قيمة دخله البالغ مائة درهم سيضطر إلى حرمان نفسه من إشباع بعض الحاجات الضرورية بسبب ضآلة المبلغ الذي يتبقى له (٩٠ درهم) بعد دفع الضريبة ، في حين أن شخصاً آخر يبلغ دخله ١٠٠٠ درهم سيتبقى لديه ٩٠٠ درهم بعد دفع الضريبة (١٠٠ درهم) ، وهذا المبلغ المتبقي له سيكون كافياً لإشباع كافة حاجاته الكمالية والضرورية معاً .

(٢) ذلك أن ذوي الدخول المحدودة تكون المنفعة الحدية لكل وحدة نقدية من وحدات دخولهم النقدية أكبر من المنفعة الحدية للوحدة النقدية من وحدات الدخول الكبيرة .

ويقصد بالعمومية الشخصية : فرض الضرائب على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة ، والذين تربطهم بها إحدى الروابط المبررة لالتزامهم بالضريبة[1] وتتوافر بشأنهم الشروط التي حددها القانون لفرض الضرائب . ويلاحظ هنا أن الإعفاءات التي يقررها التشريع الضريبي لبعض الأشخاص من دفع الضريبة (رغم توافر شروط خضوعهم لها) لا تخل بعنصر العمومية الشخصية[2].

اما العمومية المادية : فتعني قيام الدولة بغرض سيطرتها الضريبية على جميع الأموال والعناصر المادية الخاضعة لسيادتها (الأراضي- المباني- المصانع - المحلات التجارية ...الخ) طالما توافرت في هذه الأموال الشروط التي استلزمها التشريع الضريبي لفرض الضرائب . وهنا أيضاً يلاحظ أن إعفاء بعض هذه العناصر المادية من الضرائب(رغم توافر شروط خضوعها للضريبة) تحقيقاً لأغراض اقتصادية أو اجتماعية ، لا يخل بفكرة العمومية المادية ، طالما أن هذه الإعفاءات قد تم تقريرها بالقانون الضريبي .

وهكذا يمكن القول أن مراعاة التشريع الضريبي للعمومية المادية والشخصية ، يعتبر تدعيماً لتطبيق العدالة والمساواة كأحد المبادئ الأساسية للضريبة .

ج- **شخصية الضريبة :** ويقصد بهذا العنصر المدعم لتطبيق العدالة ، أن يأخذ المشرع الضريبي[3] بالاتجاه الشخصي في الضريبة ، أو تطبيق مبدأ الشخصية الضريبية . ويعني ذلك مراعاة التشريع الضريبي (عند فرضه للضرائب)

---

(١) هذه الروابط قد تتمثل في رابطة التبعية السياسية (الجنسية) ، أو رابطة التبعية الاجتماعية (الإقامة أو الموطن) ، أو رابطة التبعية الاقتصادية (موقع النشاط المنتج للدخل أو مكان إنتاج الدخل) .

(٢) مثل إعفاء رجال السلك الدبلوماسي ، أو الإعفاء المقرر لبعض الأشخاص تحقيقاً لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة .

(٣) وذلك عند فرضه للضرائب بصفة عامة وللضرائب على الدخل بصفة خاصة .

الظـروف الشخصـية للممول المكلف بدفعها ، فلا يقوم بفرضها بالنظر إلى الوعـاء أو المادة الخاضعة للضريبة فقط ، وإنما يقرر من النصوص ما يسمح في التطبيـق بمراعاة المقدرة التكليفية الحقيقية للممول .

ومـن الأمـور الـتي تحقـق شخصـية الضـريبة : تقرير إعفاء الضريبي للحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول ، وكذلك تقرير بعض الإعفاءات بسبب الأعباء العائـلية لـلممول ، وخصـم الـتكاليف اللازمة لإنتاج الدخل ، والتميز في المعامـلة الضـريبية بـين الدخـول بحسـب مصـادرها ، وتطـبيق السـعر التصـاعدي. فـإذا لم يـراعي المشـرع أي عنصـر مـن هـذه العناصـر كـانت الضـريبة عيـنية . ولا شـك أن مـراعاة عناصر الشخصية في الضرائب على الدخل تجعل من هذه الضرائب مثلاً لتحقيق العدالة الضريبية .

ثانياً : قاعدة اليقين :

وهـذه القـاعدة تعني ضرورة أن تكون الأحكام المتعلقة بتنظيم الضرائب معلومة وواضحة ، لا لبس فيها ولا غموض ، وأن تكون مفصلة لكل ما يتعلق بالضـرائب مـن حيـث السعر والأشخاص الخاضعين وشروط الخضوع الإعفاءات المقـررة وكيفيـة التحصيل ... الخ ، وذلك حتى يستطيع الفرد المخاطب بالقاعدة الضـريبية أن يحـدد مـدى التزامه الضريبي على وجه التحديد . وفي هذا المجال ، يمكن لنشر التشريعات الضريبية في الجريدة الرسمية ، وتناولها بالشرح والتحليل في وسـائل الإعلام المختلفة ، أن يحقق هذه القاعدة . كما أن تطبيق هذه القاعدة يسـتلزم أيضـاً ثـبات نظـام الضـرائب واستقراره نسبياً ، بحيث لا يكون عرضه للـتغيرات المستمرة ، لأن ذلك يضر بالممول والنشاط الاقتصادي ، كما أنه يضر بمصـلحة الخـزانة العامـة . إن درجة كبيرة من عدم العدالة قد لا تبلغ من السوء مبلغ درجة محدودة من عدم اليقين .

ثالثاً : قاعدة الملاءمة في الدفع :

وتنصرف هذه القاعدة ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة ، وكذا إجراءات التحصيل ، ملائمة للممول تفادياً لثقل عبئها عليه . ولا شك أن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله (وعاء الضريبة) هو أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل وعلى إيرادات القيم المنقولة. كما أن وقت الشراء هو أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب على الاستهلاك ، وكذلك أن وقت بيع المحاصيل الزراعية هو أنسب الأوقات لتحصيل الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي .. إن تطبيق قاعدة الملائمة في الدفع ، لا يحقق مصلحة الممول فقط ولكنه أيضاً يضمن للدولة تحصيلها لدين الضرائب من قبل المكلفين بها .

رابعاً : قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل :

ويعني تحصيل هذه القاعدة أن تكون حصيلة الضريبة أكبر مما تتحمله الدولة في سبيل فرضها وتحصيلها . كما يجب أن لا يتسبب فرض الضرائب في عرقلة النشاط الاقتصادي وتوقف بعض الرعاع الإنتاجية عن العمل بسبب ثقل العبء الضيريبي . كما يجب أن يكون مقدار الضريبة مراعياً للموازنة بين حاجة الممول وحاجة الدولة ، حيث يجب عدم التضحية تماماً بحاجة الفرد ومصلحته في سبيل تحقيق مصلحته وحاجة الدولة في أي وقت من الأوقات . وفي مجال هذا التحديد ، يجب أن يكون ذلك على أساس ما يستطيع الممول أن يدفعه والمدة التي يستطيع خلالها الوفاء بالتزام ، وليس على أساس ما يجبر الفرد على دفعه قهرا ودون مراعاة لظروفه وقدرته .

المبحث الثالث

سعر الضريبة

يعتبر سعر الضريبة وسيلة رئيسية من وسائل تحصيل الدولة لدين الضريبة ، ذلك أن قيمة الحصيلة الضريبية تعتمد على تحديد هذا السعر أولاً ثم تقدير قيمة وعاء الضريبة بعد ذلك . ولكن ماذا يقصد بهذا السعر ؟ وما هي طرق تحديده ؟ وأخيراً ما هي أنواعه ؟ .

أولاً : تعريف سعر الضريبة :

يقصد بهذا السعر النسبة بين مبلغ الضريبة ومقدار المادة الخاضعة لها . فإذا سعر الضريبة هو ١٠٪ مثلاً فإن ذلك يعني أن الممول يلتزم بدفع عشر وحدات نقدية عن كل مائة وحدة نقدية خاضعة للضريبة . وبعبارة أخرى فإن سعر الضريبة يعني العلاقة الدالية بين وعاء الضريبة من ناحية ، ومقدار الضريبة من ناحية أخرى .

فإذا افترضنا أن (و) رمز يمثل وعاء الضريبة ، وأن (ص) رمز يمثل مقدار الضريبة المدفوعة ، فإن سعر الضريبة يمكن التعبير عنه بالعلاقة الدالية : ص = د (و) ، وتعني أن مبلغ الضريبة هو دالة لوعائها . والدالة هنا متزايدة ، حيث أن العلاقة بين (ص) ، (و) هي علاقة طردية ، فكلما تغير الوعاء بالزيادة ، أدى ذلك إلى تغير مقدار الضريبة بالزيادة أيضاً . وكذلك فإن تغير مبلغ الضريبة بالزيادة دليل على أن هناك زيادة قد حدثت أيضاً في وعاء الضريبة .

وتطبيقاً لهذه العلاقة الدالية ، يمكن أن نميز بين ما يسمى السعر المتوسط للضريبة والسعر الحدي لها ، والأول = $\frac{ض}{و}$ ، أما الثاني فيعبر عن مقدار التغير في مقدار الضريبة بالنسبة لمقدار التغير في وعائها أي = $\frac{\Delta ض}{\Delta و}$.

ثانيا : طرق تحديد سعر الضريبة :

من الناحية التاريخية يمكن التمييز بين طريقتين لتحديد سعر الضريبة ، إحداهما تسمى الطريقة التوزيعية وقد ارتبطت بما سمي بتظلم الضرائب التوزيعية ، والأخرى هي الطريقة القياسية أو التحديدية ، وقد ارتبطت بما سمي بنظام الضرائب القياسية أو التحديدية[1].

١ تحديد السعر في الضرائب التوزيعية :

كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي ، حينما الإدارة المالية المركزية غير قادرة على تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، وغير قادرة على مواجهة المكلفين . ومن ثم فإن المشرع لم يكن يحدد سعر الضريبة مقدماً ، وإنما كان يكتفي بتحديد حصيلتها الإجمالية ، ثم تتولى الإدارة الضريبية توزيع هذه الحصيلة على جميع الخاضعين للضريبة . وبالتالي فإن سعر الضريبة لم يكن محدداً أو معروفاً مقدماً ، حيث يجب الانتظار حتى إتمام توزيع المبلغ الإجمالي للضريبة ، ويكون السعر هو النسبة بين مقدار مبلغ الضريبة الذي يدفعه الفرد ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والتي يملكها الفرد ذاته[2]. وقد طبقت هذه الطريقة في مصر قبل عهد محمد علي ، كما طبقت في فرنسا في أواخر القرن التاسع عشر .

ورغم ما تميز به هذه الطريقة من تحقيق بعض الأمور الإيجابية (معرفة مبلغ الحصيلة الضريبية مقدما ، وضمان تحصيله ووجود مصلحة مباشرة لكل

---

(١) يجب أن ننوه هنا إلى أن الحديث عن هاتين الطريقتين إنما يتعلق بسعر الضرائب المباشرة وحدها ذلك أن الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع على أشخاص غير معروفين بذاتهم للإدارة المالية ، لا يمكن إلا أن تكون ضرائب تحديدية .

(٢) مثال الضريبة التوزيعية أن يحدد المشرع المبلغ الواجب تحصيلة كضريبة على دخل الملكية الزراعية (ضريبة الأطيان) خلال سنة معينة بمليون جنيه ، ثم يوزع هذا المبلغ على المحافظات والمدن والقرى والأفراد . وفي حالة تكليف فرد ما يدفع مبلغ عشرة جنيهات مثلاً عن الأطيان المملوكة له والتي حققت دخلاً خلال هذه السنة قدره ٢٠٠ جنيه ، فإن سعر الضريبة يكون بالنسبة له مساوياً لـ ٥٪ .

ممول في عدم تهرب أحد الممولين الآخرين من دفع الضريبة[1] ، اشتراك المجالس المحلية في توزيع مبلغ الضريبة وما تمليه ذلك من نشر نوع من اللامركزية المالية) ، إلا أن الضرائب التوزيعية قد اتصفت بعيوب كثيرة ، جعلت الدول تعدل عنها في العصر الحديث ، ومن أهم هذه العيوب : عدم العدالة[2] ، وعدم المرونة ، وعدم مراعاة الاعتبارات أو الظروف الشخصية الخاصة بكل ممول ، تعكس ضعف النظم المالية والإدارية في الدولة ، كما أنها تتعارض مع مبدأ أو قاعدة اليقين إذ أنها سعرها لا يحدد في البداية .

ونظراً لهذه العيوب ، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بها، ولجأ إلى فرض الضرائب القياسية أو التحديدية .

٢- تحديد السعر في الضرائب القياسية (أو التحديدية) :

الضرائب القياسية أو التحديدية هي التي يسود تطبيقها في العصر الحديث ، حيث يحدد المشرع سعر الضريبة مقدماً في التشريع الصادر بفرضها . ويتم هذا التحديد إما في شكل نسبة مئوية معينة يجب تحصيلها من المادة الخاضعة للضريبة ، أو في شكل مبلغ معين يجب تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة (كأن تفرض ضريبة جمركية بسعر خمسة دراهم عن كل وحدة "عدد" أو "وزن" أو "طول" من وحدات السلة المستوردة . ولأن السعر هنا يحدد أو يقاس في شكل نسبة مئوية معينة أو في شكل مبلغ نقدي يدفع عن الوحدات الخاضعة للضريبة ، فقد سميت الضرائب التي تفرض أسعارها بهذه الطريقة بالضرائب القياسية أو التحديدية . وهذه الضرائب يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة ، أما الضرائب التوزيعية فلا يمكن أن تكون غير

(١) لأن هذا التهرب سيؤدي إلى زيادة المبلغ الذي سيتعين دفعه .

(٢) في فرنسا مثلاً ، وخلال الفترة (١٨٨٧ - ١٨٨٩) ، تراوح سعر ضريبة إيرادات العقارات المبلغة بين ٠.٠٥٪ و ٤٢ x بالنسبة للقرى المختلفة : راجع د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٩٢ .

مباشرة ، ذلك لأن المشرع لا يستطيع مقدماً إلزام الأفراد باستهلاك ضريبة توزيعية يحدد مقدارها سلفاً .

وإذا كانت حصيلة الضرائب القياسية أو التحديدية لا يمكن معرفة قيمة حصيلتها على درجة اليقين مقدماً ، كما لا توجد مصلحة شخصية ومباشرة لكل ممول في عدم تهرب الآخرين من دفعها (كما هو الحال في الضرائب التوزيعية) ، إلا أن الضرائب القياسية أو التحديدية تمتاز بتحقيق العدالة بين الممولين في تحمل العبء الضريبي بغض النظر عن محل إقامة كل منهم ، كما تمتاز بمعرفة سعرها مقدماً ومن ثم يستطيع كل ممول أن يعرف سلفاً مقدار الضريبة واجبة الدفع ، وكذلك فإنها تمتاز بإمكانية مراعاة المشرع للظروف الشخصية الخاصة بكل ممول عند فرض الضريبة عليه ، وأخيراً فإنها تمتاز بالمرونة وبمتابعة تطور الظروف الاقتصادية إذ تزداد حصيلتها تلقائياً بزيادة قيمة الخاضعين لها .

وهكذا يمكن القول بأن الضرائب القياسية أو التحديدية أكثر مراعاة لتطبيق القواعد الأساسية للضريبة والتي سبق الإشارة إليها . إن تحديد سعر هذه الضرائب مقدماً ، وإمكانية شمولها لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وكذلك إمكانية فرض السعر فيها في صور متنوعة ، كل ذلك أدى شيوع تطبيقاتها في كافة التشريعات الضريبية المعاصرة .

ثالثاً : أنواع السعر في الضرائب القياسية أو التحديدية :

في الضرائب المباشرة على الدخول والثروات ورؤوس الأموال ، وكذلك في بعض أنواع الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك ، يمكن أن تفرض الضريبة بسعر نسبي واحد ، وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها ، وهذه هي الضريبة النسبية . كما يمكن أن تفرض بأسعار نسبية مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها ، بحيث يرتفع السعر الذي تفرض به

الضريبة التصاعدية (أو التدريجية) . وإضافة إلى هذين النوعين من أسعار الضريبة (السعر النسبي الثابت ، والسعر التصاعدي) ، يمكن في الضرائب غير المباشرة على الواردات والصادرات (أي الضرائب الجمركية) أن تفرض الضريبة بسعر يتمثل في مبلغ نقدي ثابت يدفعه المستورد أو المصدر على كل وحدة من وحدات السلعة المستوردة أو المصدرة (وسواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو عدد) وهذه هي الضريبة النوعية أو الكمية .

وسوف نقصر الحديث في هذا المجال على الضرائب النسبية والتصاعدية ، أما فيما يتعلق بالضرائب الجمركية (القيمية والنوعية) ، فسوف نتناولها بشيء من التفصيل فيما بعد عند تناولنا للضرائب غير المباشرة .

١ — السعر النسبي الثابت (الضرائب النسبية) :

في هذا النوع من الضرائب ، تفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت ، أي أن تحديده يتم في شكل نسبة مئوية ثابتة من قيمة الوعاء (المادة الخاضعة للضريبة) بحيث لا تتغير هذه النسبة مع تغير قيمة الوعاء . وفي هذه الحالة تظل العلاقة بين مقدار الضريبة وبين وعائها علاقة ثابتة ، كما أن الزيادة في الوعاء ستخضع لنفس النسبة من سعر الضريبة. وسيترتب على ذلك أن دين الضريبة (مقدار الضريبة المستحق) سوف يرتفع أو يتزايد بنفس نسبة الزيادة في وعاء الضريبة :

فإذا فرضت إحدى الضرائب النسبية بسعر ١٠٪ مثلاً ، فإن زيادة الوعاء من ١٠٠ درهم إلى ٢٠٠ درهم يؤدي أيضاً إلى زيادة مقدار الضريبة المستحقة من عشرة دراهم إلى عشرين درهم ، وهذا يعني أن زيادة الوعاء بنسبة ١٠٠٪ قد أدى أيضاً إلى زيادة مقدار الضريبة بنفس النسبة ، وأن السعر في حالة زيادة الوعاء بنسبة ١٠٠٪ قد أدى أيضاً إلى زيادة مقدار الضريبة بنفس النسبة ، وأن السعر في حالة زيادة الوعاء سيظل كما هو ١٠٪ (٢٠/٢٠٠٪) .

ومن النتائج الهامة المترتبة على تطبيق السعر النسبي الثابت (الضريبة النسبية)، أن متوسط سعر الضريبة (أو السعر المتوسط للضريبة : ـــــ) يكون معادلاً للسعر الحدي لها : (ـــــ)[1].

وعادة ما يتم تطبيق السعر النسبي الثابت إذا لم يكن وعاء الضريبة ناتجاً عن فكرة العمل، كما لو كان ناتجاً عن رأس المال فقط أو عن طريق مزيج من العمل ورأس المال. والغالب أيضاً أن يخفض السعر النسبي الثابت إذا كان الوعاء متمثلاً في رؤوس الأموال الإنتاجية[2]. أما الدخل الناتج عن العمل فغالباً ما يخضع للسعر التصاعدي للضريبة.

وإذا كان تطبيق السعر النسبي الثابت يجعل الضريبة النسبية تتميز بالبساطة وسهولة التطبيق، إلا أن تطبيقه يبعد الضريبة عن فكرة أو مبدأ الشخصية ويقربها من فكرة أو مبدأ العينية. وقد سبق أن أشرنا إلى أن الضريبة الشخصية أكثر عدالة من الضريبة العينية، ولا سينا في الضرائب المفروضة على الدخول الناتجة عن العمل أو عن اختلاط العمل برأس المال.

٢ — السعر التصاعدي (الضرائب التصاعدية) :

يكون السعر تصاعدياً إذا تغير بالزيادة كلما ازداد وعاء الضريبة. وبعبارة أخرى، تكون الضريبة تصاعدية إذا كان سعرها يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة. ومثال ذلك : أن تفرض ضريبة عامة على الإيراد بسعر ١٠٪ على الألف درهم الأولى من دخل الممول، ثم بسعر ١٢٪ على الألف الثانية، ثم بسعر ١٥٪ على الألف الثالثة وهكذا.

---

(١) نفس المثال المذكور إذا كان السعر ١٠٪ فإن ذلك يعني أن السعر المتوسط = ـ، فإذا ما زاد الوعاء بمقدار ١٠٠ درهم (? و = ١٠٠) أي أنه أصبح ٢٠٠ درهم، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الضريبة المستحقة بمقدار ١٠ درهم (? ص = ١٠) أي أنها تصبح ٢٠ درهماً. وذلك يعني أن ـــــ = ـــــ = ١٠٪ وهو السعر الحدي للضريبة.

(٢) وذلك حتى لا يضطر أصحابها للتصرف فيها من أجل تسديد دين الضريبة.

وهـنا يلاحـظ أن حصيلة الضريبة التصاعدية تزداد بنسبة أكبر من نسبة زيـادة المادة الخاضعة لها ، بينما تزداد حصيلة الضريبة النسبية بنفس نسبة زيادة مقـدار المـادة الخاضـعة لهـا . وقد سبق أن أشرنا إلى أن التصاعد في سعر الضريبة يعـني الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ، إذ أن التصاعد يدخل في حسابه قيمة المادة الخاضـعة للضـريبة ، أي أنـه يـأخذ في الاعتبار المركز المالي للممول ، وهو أحد العناصـر الشخصـية . كما أن الضريبة التصاعدية تضمن تحقيق العدالة الحقيقية بـين الممولـين مـن ناحيـة ، وتحـد من التفاوت بين الدخول والثروات ، وتخفف بالتالي من الصراع الطبقي في المجتمع من ناحية أخرى[1].

وغالباً ما يتم التصاعد في الضريبة بالنظر إلى عامل واحد هو مقدار المادة الخاضـعة للضـريبة ، إلا أنه قد يتم أيضاً بالنظر إلى عوامل أخرى إلى جانب هذا العامل[2].

* ويمكن تطبيق التصاعد في الضريبة بطرق وأساليب مختلفة يمكن ايضاح أهمها فيما يلي[3]:

(أ) : التصاعد المنتظم والتصاعد غير المنتظم :

يكـون التصـاعد منتظماً إذا أدت الزيادة في الوعاء الضريبي بنسبة معينة إلى إحـداث زيـادة في سـعر الضريبة بنفس هذه النسبة (فزيادة الدخل بنسبة ٥٪ مـثلاً تـؤدي إلى زيـادة سـعر الضريبة بنفس هذه النسبة) . ويكون التصاعد غير منـتظم إذا اختـلفت نسـبة الزيادة في الوعاء (الدخل) عن نسبة الزيادة في السعر (كـأن تكـون النسبة الأولى ١٠٪ وتـكون النسبة الثانية ٨٪ مثلاً) . ويتوقف الأخذ

---

(١) د. رفعت المحجوب ، : "المالية العامة ..." ، مرجع سابق ، ص ٣٢١ .

(٢) نفس الضرائب على التركات مثلاً ، نجد أن سعر الضريبة يزداد بازدياد قيمة المادة الخاضعة لها (قيمة التركة) ، وقد يزداد أيضاً بازدياد بعد قرابة المورث عن الوارث ، ويتناقص عدد أولاد المورث وغير ذلك من العوامل ، راجع : د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٣٤ .

(٣) يلاحظ أن تطبيق كافة أساليب التصاعد لا يخلو من صعوبة في عمليات المحاسبة الضريبية ، ومع ذلك فإن مزايا التصاعد تبرر تطبيقه في التشريعات المعاصرة .

بـإحدى هـاتين الـنظامين عـلى السياسـة السـعرية التي تهدف إلى تطبيق سياسة ضريبية معينة .

(ب) : التصاعد عن طريق التنازل (الضريبة التنازلية) :

وفي هـذا الأسـلوب يكـون التصاعد معكوساً (أي من أعلى إلى أسفل) ، حيـث تفـرض الضـريبة بسـعر عام ينطبق على كافة الدخول أصلاً ، مع تقرير سـعر آخـر أقـل مـنه ينطبق على الدخول الصغيرة التي لا تزيد عن حد معين . ومثال ذلك أن تفرض ضريبة بسعر ٢٠٪ على نوع معين من أنواع الدخول ، إلا أنـه بالنسبة إلى الدخول التي لا تتجاوز ألف درهم مثلاً يكون سعر الضريبة ١٥٪ أو ١٠٪ فقـط . وهـنا يلاحـظ أن التصـاعد يكون ضئيلاً . وغالباً ما يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب عندما يستهدف تخفيف العبء على أصحاب الدخول الصغيرة .

وقـد يطـبق هـذا الأسـلوب على نحو أكثر وضوحاً عندما يتناقص سعر الضـريبة كلما زاد وعاؤها (فالسعر يتناقص مثلاً من ١٠٪ إلى ٥٪ ثم إلى ٢٪ كلما زاد وعاء الضريبة بمعدلات متصاعدة من ٢٠٪ إلى ٤٠٪ ثم إلى ٦٠٪ مثلاً) ، ويلاحظ أن تطـبيق ذلـك نـادر في الواقـع العمـلي ، الـلهم إلا إذا حـدث كأثـر من آثار التناقص لبعض الضرائب الفردية مثل ضرائب الاستهلاك .

(ج) : التصاعد المباشر والتصاعد غير المباشر :

يكـون التصـاعد مباشـراً أو ظاهـراً أو حقيقيـاً واضـحاً إذا تفـاوت سعر الضـريبة تـبعاً لـتفاوت قـيمة الوعـاء الخاضـع للضـريبة ، حيـث غالباً ما يحدد التشـريع الضـريبي سعراً معيناً لكل طبقة من طبقات الوعاء أو لكل شريحة من شـرائح الدخـل ، وعـلى نحو صريح يسهل فهمه وتطبيقه . وفي هذه الحالة يتم التصاعد من خلال تغيير السعر .

أما التصاعد غير المباشر أي المستتر أو غير الظاهر ، فإنه يتحقق من خلال تغيير وعاء الضريبة مع بقاء السعر ثابتاً دون تغيير ، وحيث يتم تغيير الوعاء عن طريق ما يعرف بالخصم أو تقرير إعفاءات معينة :

ويتحقق التصاعد غير المباشر (عن طريق الخصم من المادة الخاضعة للضريبة) عندما تفرض الضريبة بسعر نسبي واحد لا يتغير مهما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، مع تطبيق هذا السعر ليس على كل هذه المادة بل على جزء منها فقط يزداد كلما ازدادت قيمة هذه المادة . ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بسعر ١٠٪ ولكن مع التحديد التالي :

- الألف درهم الأولى معفاة .
- ٢٠٪ من الألف درهم الثانية تخضع للضريبة .
- ٤٠٪ من الألف درهم الثالثة تخضع للضريبة .
- ٦٠٪ من الألف درهم الرابعة تخضع للضريبة ... وهكذا .

ففي هذه الحالة يخضع دخل مقداره (٢٠٠٠ درهم) لضريبة مقدارها ١٠٠٠ × ٢٠٪ × ١٠٪ = ٢٠ درهم) ، وبذلك يكون سعر الضريبة بالنسبة لهذا الدخل هو ٢٪ ($\frac{٢٠}{١٠٠٠}$ ٪) أي بالنسبة لما زاد من هذا الدخل عن حد الإعفاء .

كما يخضع دخل آخر مقداره (٣٠٠٠ درهم) لضريبة قدرها ٢٠ + ١٠٠٠ × ٤٠٪ × ١٠٪ = ٦٠ درهم) ، وبذلك يكون سعر الضريبة بالنسبة لما زاد من هذا الدخل عن حد الإعفاء هو ٣٪ ($\frac{٦٠}{٢٠٠٠}$٪) . وهكذا نجد أن سعر الضريبة الفعلي (غير الظاهر) يتزايد بتزايد الدخل ولو أن سعرها الاسمي (الظاهر) يظل ثابتاً دون تغيير .

كما يتحقق التصاعد غير المباشر (عن طريق تقرير إعفاءات من المادة الخاضعة للضريبة) ، عندما تفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت لا يتغير بتغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة ويطبق عليها كلها ، وفي نفس الوقت يتم تقرير

إعفـاءات معيـنة مـن الضـريبة (كإعفاء جزء من الدخل كحد أدنى للمعيشة من دفع الضريبة) .

ومـثال ذلـك : أن تفـرض الضـريبة عـلى نوع معين من الدخول بسعر نسبي واحد مقداره (١٠٪) مع إعفاء الألف درهم الأولى من هذا السعر .

فـإذا تحقـق لأحـد الأشـخاص دخـل مقـداره (٢٠٠٠ درهـم) ، فـإن هـذا الشـخص سـيدفع فقط ضريبة مقدارها ١٠٠٠ × ١٠٪ = ١٠٠ درهم (بعد إعفاء الألف درهـم الأولى مـن الضـريبة) ، ومن ثم يكون السعر الفعلي للضريبة النسبية له هـو : ١٠٠ / ٢٠٠٠ ٪ = ٥٪ بينما السعر الاسمي هو ١٠٪ . وإذا كان مقدار الدخل المتحقق هـو ٣٠٠٠ درهـم ، فـإن مقـدار الضريبة الفعلي هو ٢٠٠ / ٣٠٠٠ ٪ = ٦,٦٦٪ بينما السعر الاسمي هو ١٠٪ .

وهكـذا يـزادا السعر الفعلي للضريبة كلما ازداد الدخل المتحقق ، رغم أن السـعر الاسمـي يظـل ثابتاً . وكلما ازداد مقدار الدخل اقترب السعر الحقيقي من السعر الاسمي .

(د) : التصاعد الإجمالي (أو بالطبقات) :

وفي هـذا الأسلوب يتم تقسيم كافة الدخول الناتجة عن مصدر معين من مصادر الدخل (أو حتى كافة الدخول الناتجة عن كافة المصادر) إلى عدة طبقات، تـبدأ كل منها من الصفر وتنتهي عند حد معين ، وهذا الحد يزداد كلما انتقلنا من طبقة إلى أخرى ، حيث يفرض على كل طبقة سعر خاص بها يزداد بازدياد الحد الأعلى للطبقة . ويمكن للمشرع أن ينص على إعفاء الطبقة الأولى من دفع الضـريبة ، ومن ثم يطبق السعر ابتداءً من الطبقة الثانية . وكمثال لذلك ، يمكن للضريبة أن تفرض على النحو التالي :

- الألف درهم الأولى : معفاة من الضريبة (الطبقة الأولى) .

- يفرض السعر ٥٪ على الدخول من ١٠٠١ إلى ٣٠٠٠ درهم (الطبقة الثانية) .
- يفرض السعر ٧٪ على الدخول من ٣٠٠١ درهم إلى ٧٠٠٠ درهم (الطبقة الثالثة) .
- يفرض السعر ١٠٪ على الدخول من ٧٠٠١ إلى ١٠٠٠٠ درهم (الطبقة الرابعة) .

فإذا افترضنا أن دخل أحد المموّلين هو ٣٠٠٠ درهم ، فإن الألف الأولى تعفى من الضريبة ، بينما تقع الألف الثانية والثالثة في الطبقة الثانية ، ومن ثم يدفع ضريبة مقدارها : ٢٠٠٠ × ٥٪ = ١٠٠ درهماً . فإذا زاد هذا الدخل وأصبح مثلاً ٣١٠٠ درهم ، فإنه يقع في الطبقة الثالثة ، ومن ثم يدفع ضريبة مقدارها ٢٠٠٠ × ٧٪ = ١٤٠ درهماً . وهنا يلاحظ أن مقدار الضريبة المدفوعة بعد زيادة الدخل أكبر من مقدار الزيادة التي تحققت في هذا الدخل ، وهذا هو العيب الجوهري في تطبيق هذا الأسلوب ، رغم ما يتميز به بساطة في حساب الضريبة المستحقة .

(هـ) : التصاعد بالشرائح :

ويتمثل هذا الأسلوب في تقسيم الدخل الواحد إلى عدة شرائح متساوية أو غير متساوية ، ويطبق على كل شريحة منها سعر خاص بها ، هذا السعر يزداد كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها . وهنا يمكن للمشرع أيضاً أن ينص على إعفاء الشريحة الأولى من شرائح الدخل الخاضع للضريبة . وكمثال على ذلك ، يمكن تقسيم دخلاً يبلغ مقداره (٥٠٠٠ درهم) إلى خمس شرائح ، كل منها مقداره ١٠٠٠ درهم ، مع إعفاء الشريحة الأولى (أي الألف الأولى) ، ثم تطبيق السعر تصاعدياً على النحو التالي :

- الألف درهم الثانية : سعر الضريبة ٥٪ : (٥٠ درهم) .
- الألف درهم الثالثة : سعر الضريبة ٨٪ : (٨٠ درهم) .

- الألف درهم الرابعة : سعر الضريبة ١٠٪ : (١٠٠ درهم) .
- الألف درهم الخامسة : سعر الضريبة ١٣٪ : (١٣٠ درهم) .

وهكذا تكون القيمة الإجمالية للضريبة المستحقة هي : ٣٦٠ درهماً .

ويمتاز هذا الأسلوب بتجنبه للعيب الجوهري الذي أشرنا إليه في أسلوب التصاعد بالطبقات ، حيث هنا (في أسلوب التصاعد بالشرائح) لا يخضع للسعر الأعلى إلا جزء واحد فقط من الدخل هو الشريحة الخاضعة لهذا السعر ، أما في أسلوب التصاعد بالطبقات - وكما رأسنا - فإن زيادة ضئيلة في الدخل ، تجعل الدخل كله خاضعاً للسعر الأعلى الذي يفرض على الطبقة الجديدة التي أصبح الدخل بعد الزيادة داخلاً في نطاقها .

كما يلاحظ أيضاً في هذا الأسلوب أن السعر الحدي للضريبة يظل ثابتاً في داخل كل شريحة من شرائح الدخل ، وبعبارة أخرى فإن كل شريحة من شرائح الدخل تخضع لسعر نسبي واحد .

ويعد أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر أساليب التصاعد الفنية تطبيقاً للعمل . وقد أخذ به التشريع الضريبي المحلي في دبي ، عندما طبقت على الدخول الخاضعة لضريبة الدخل في دبي ، والتي فرضت بمرسوم ضريبة الدخل الذي صدر في دبي عام ١٩٦٩ (راجع في ذلك الجزء الثاني من هذه المادة : التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ، ص ١٧٦ وما بعدها - الطبعة الثانية ١٩٩٩م) .

المبحث الرابع

أنواع الضرائب

تناولنا في المبحث السابق نوعين من الضرائب هما : الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية أو التحديدية ، وقد رأينا أن التمييز بينهما كان على أساس طريقة تحديد السعر .

والواقع أن هذا التقسيم ، لم يكن التقسيم الوحيد الذي تناوله الفقه المالي في شرحه وإيضاحه لموضوعات فن المالية العامة ، فقد وجدت تقسيمات أخرى للضرائب ، بني كل تقسيم منها على أساس معيار معين ، بل إن بعض هذه التقسيمات قد أسس على معايير متعددة . فعلى أساس وعاء الضريبة[1] يمكن التمييز بين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال . وطبقاً لمعيار ما تأخذ به النظم الضريبية من حيث وحدة أو تعدد الضرائب المقررة ، يمكن التمييز بين نظام الضريبة الواحدة ونظام الضرائب النوعية المتعددة . وطبقاً لمجموعة متنوعة من المعايير ، يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة من ناحية والضرائب غير المباشرة من ناحية أخرى .

ويمكن إيضاح هذه الأنواع المختلفة من الضرائب فيما يلي :

أولاً : الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال :

ويعتمد هذا التقسيم على معيار طبيعة المادة التي تخضع للضريبة (وعاء الضريبة) . ففي الضرائب على الأشخاص يكون الشخص ذاته ، أي وجوده الإنساني ، هو وعاء الضريبة أو المادة التي تفرض عليها . ولما كانت الضريبة

(١) يقصد بوعاء الضريبة : المادة التي تخضع للضريبة أو محل فرض الضريبة . وهذا الوعاء قد يكون دخلاً نقدياً أو ثروة أو رأس مال أو سلعة أو حتى تصرفاً معيناً مثل تداول الأموال أو الثروات .

تفرض في هذه الحالة على الشخص باعتباره فرداً أو رأساً فقد سميت بضريبة "الفِردة" أو "ضريبة الرؤوس"[1].

أما في الضرائب على الأموال ، فإن المال ذاته – سواء كان دخلاً أو ثروة أو مظهراً دالاً على الغنى واليسار – يكون هو المادة الخاضعة للضريبة (أو وعائها) .

١ – وفي إطار نظام الضرائب على الأشخاص – والذي طبق في كثير من المجتمعات فيما مضى ، ولم يعد له وجود الآن – يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب :

أ) ضريبة الفردة الموحدة ، وهي التي كانت تفرض على جميع الأفراد (أو الأسر) بسعر واحد ، ودون نظر إلى إمكانياتهم الشخصية ، حيث يدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه باقي الأفراد . وقد انتشرت هذه الضريبة في المجتمعات القديمة حيث تكاد تنعدم الفروق بين الأشخاص فيما يملكونه من ثروات ، وحيث كان يصعب على الإدارة المالية البدائية أن تتبع أي أسلوب آخر لتقدير وعاء الضريبة . ومن أمثلته : ضريبة "الجزية" التي طبقتها الدولة الإسلامية على الذميين من اليهود والنصارى الذين كانوا يقيمون في بلاد الإسلام ، وخضع لها الرجال فقط دون النساء والأطفال والشيوخ . كما فرضها عمرو بن العاص عام ٦٤١م عند فتحه لمصر ، بواقع دينار واحد سنوياً على كل رجل قادر على العمل.

ورغم بساطة هذه الضريبة وسهولة تحصيلها ، إلا أنها تميزت بعدم العدالة ، وانخفاض الحصيلة .

ب) ضريبة الفردة المدرجة : وتفرض هذه الضريبة بأسعار متعددة تبعاً لتعدد طبقات المجتمع من حيث الثروة أو نوع العمل . ومن أمثلتها الضريبة التي

---

(١) وقد تفرض الضريبة أيضاً على الأسر ، ومثل ذلك ضريبة الرؤوس التي فرضت في فرنسا عام ١٦٩٥ .

فرضت في روسيا في عهد بطرس الأكبر في القرن الثالث عشر ، حيث كان المجتمع ينقسم إلى عدة طبقات هي : الفلاحون ، والحرفيون ، والبرجوازيون، وطبقات أخرى . وقد التزمت كل طبقة من الطبقات الثلاث الأولى بدفع الضريبة بسعر خاص لكل منها ، بينما أعفيت منها الطبقات الأخرى . كما فرضت في فرنسا في عام ١٦٩٥م ، حيث قسمت المجتمعات الفرنسية إلى اثنتين وعشرين طبقة ، وعلى كل منها فرضت الضريبة بسعر خاص . وكذلك طبقت هذه الضريبة في مصر في عهد الخديوي إسماعيل عام ١٨٧٥ ولكنها ألغيت عام ١٨٨٠م[1].

ورغم ما تتميز به هذه الضريبة بتحقيق نوع من العدالة ، وبأنها أكثر حصيلة من الضريبة السابقة (الفردة الموحدة) ، إلا أن عيوباً كثيرة ظلت لصيقة بها من أهمها : مجا فاتها للكرامة ، تفاهة الحصيلة ، بعدها عن تحقيق العدالة الحقيقية .

ونظراً لهذه العيوب ، فقد تخلت التشريعات الضريبية المعاصرة في مختلف الدول عن الضرائب على الأشخاص بنوعيها ، وأحلت محلها الضرائب على الأموال .

٢ - وفي إطار الضرائب على الأموال ، وهي الضرائب التي تطبقها النظم الضريبية المعاصرة ، أصبحت الأموال وحدها هي المادة التي تفرض عليها الضرائب . فإذا فرضت الضرائب على الأموال أو الثروات حالة اكتسابها أو حيازتها . كانت الضرائب مباشرة ، أما إذا فرضت عليها في حالة استخدامها أو إنفاقها أو تداولها كانت الضرائب غير مباشرة . وهكذا أصبحت الضرائب

---

(١) في الولايات المتحدة الأمريكية ، وجدت بعض أنواع ضرائب الفردة والتي تم تقريرها كشرط لاستعمال حق الانتخاب بالنسبة للمواطنين السود ، إلا أنها ألغيت عام ١٩٦٤ ، كما أصدرت المحكمة الاتحادية العليا الأمريكية حكماً سنة ١٩٦٦ قضى ببطلان ضريبة الرؤوس التي كانت تفرضها بعض الولايات كشرط لممارسة حق الانتخاب .

في الوقت الحاضر – وفي كافة النظم الضريبية المعاصرة – تنقسم إلى قسمين كبيرين هما : الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وسنعود إلى هذا الموضوع بشيء من التفصيل فيما بعد .

ثانياً : الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة :

انقسم الفكر المالي في اختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة قسمين : أحدهما يرى الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على مادة واحدة (وعاء واحد) ، بحيث تكون هي الضريبة الرئيسية الوحيدة من أجل الحصول على ما يلزم الدولة من إيرادات عامة . أما القسم الثاني ، فيرى ضرورة فرض ضرائب متعددة على أوعية متنوعة ، حيث يكون اعتماد الدولة على عدد من الضرائب للحصول على الإيرادات العامة .

١ – الضريبة الواحدة : المزايا والعيوب :

ظهرت فكرة فرض ضريبة أساسية وبجانبها بعض الضرائب الأخرى المكملة في أوائل القرن الثامن عشر ، حيث رأى "فوبان" – ١٧٠٧ – أن فرض ضريبة "العشور" على الأرض والدخول المنقولة يكفي لتغطية أعباء الدولة ، ولكنه سلم بالإضافة إلى ذلك بوجود ضرائب أخرى غير مباشرة مثل الرسوم الجمركية والضريبة على الملح والضريبة على الدخان وعلى المشروبات . ومن الملاحظ أن فوبان لم ينادي بالضريبة الواحدة ، ولكنه نادى بضريبة أساسية ، وبذلك يكون قد مهد للقول بالضريبة الواحدة[١]. وفي القرن الثامن عشر نادى "الفزيوكراط" بفرض ضريبة واحدة على دخل الملكية الزراعية[٢] حالة وجوده في يد طبقة ملاك الأراضي الزراعية .

---

(١) د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٢١٨ – ٢١٩ .

(٢) ذلك بأنهم كانوا يرون أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة ، وأن العمل الزراعي هو وحده الذي يعطي ناتجاً صافياً .

وفي أواخر القرن التاسع عشر نادى الكاتب الأمريكي "هنري جورج" بفرض ضريبة واحدة على الزيادة في قيمة الأراضي (أي الريع العقاري) والتي يرجع الفضل في إيجادها إلى المجتمع وحده . وقد اعتبر هذا الكاتب أن هذه الضريبة كافية وحدها لتغطية النفقات العامة خاصة وأن حصيلة هذه الضريبة تزداد بازدياد العمران وامتداده .

وقد رأى بعض الكتاب أن ضريبة الأرض هذه ستندمج في أثمان المنتجات الزراعية التي يستهلكها الجميع ، ومن ثم تتحقق مساهمة جميع الأفراد في تحمل أعباء الضريبة وليس ملاك الأراضي وحدهم كما قد يبدو لأول وهلة .

وخلال القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين ، رأى كتاب آخرون الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على مصادر أخرى غير الأرض ، فمنهم من رأى فرض ضريبة على رأس المال (من أراضى ومصانع ومناجم وغيرها) ، ومنهم من رأى فرضها على مصادر القوى المحركة باعتبار أنها تستخدم في كافة وجوه النشاط الاقتصادي الحديث[1]. وذهب فريق آخر إلى فرض ضريبة واحدة على الإنفاق العام (أي على الاستهلاك العام) .

وفي العصر الحديث ، يرى أغلبية أنصار الضريبة الواحدة أفضلية فرضها على مجموع الدخل الذي يحصل عليه الفرد ، باعتبار أن هذا الدخل يمثل أفضل مقياس للقدرة التكليفية للممول . والواقع أن هذه الضريبة الواحدة على الدخل العام لا تعدو – في العمل – في حقيقتها عدداً من الضرائب ذات سعر واحد على مختلف أنواع الدخل .

أ – مزايا الضريبة الواحدة :

البساطة في المحاسبة والاقتصاد في نفقات التحصيل .

---

(1) راجع : د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٤٠ .

- تحقق مصلحة الممول في معرفته لكل ما يتعين عليه دفعة للدولة على وجه التحديد لمدة عام بأكمله .
- الضريبة الواحدة أكثر تحقيقاً للعدالة لأنها تسمح بتدرج الضريبة تبعاً لإمكانيات الممول . وهذا على العكس من الضرائب المتعددة التي تصيب مختلف أجزاء الثروة ومختلف أوجه النشاط الاقتصادي ، والتي يستحيل معها عملاً ، لهذا السبب ، أن يكون العبء المالي مناسباً لإمكانيات الممول .
- الضريبة الواحدة لا تعرقل النشاط الاقتصادي من إنتاج وتداول واستهلاك لأنها - في حالة فرضها على الدخل العام - لن تمس هذه الأنشطة .

ب - العيوب :

- صعوبة اختيار موضوع(وعاء) هذه الضريبة .
- لا تعتبر الضريبة الواحدة مورداً غزيراً يمكن للخزانة العامة من الحصول على ما يلزمها من إيرادات عامة ، خصوصاً إذا ما تم فرضها على مصدر واحد من المصادر المتعددة والتي سبقت الإشارة إليها .
- إن اختيار مصدر واحد لفرض الضريبة الواحدة عليه يعتبر تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات ، كما أنه يعتبر خروجاً على مبدأ العدالة الضريبية .
- إن تطبيق نظام الضريبة الواحدة - بدلاً من نظام الضرائب المتعددة - لا يُمكن من وضع نظام ضريبي ملائم لكل بنيان اقتصادي على حده . ولا شك في أهمية هذه الملاحظة فيما يخص بالتباين القائم بين البلاد المتقدمة والبلاد النامية .

- مهما كان اتساع وعاء الضريبة الواحدة ، فإن هذه الضريبة لا يمكنها وحدها أن تفي بكل الوظائف والأهداف التي تبغي السياسات المالية المعاصرة تحقيقها .
- ضخامة العبء المالي في حالة الضريبة الواحدة قد يدفع الممولين إلى التهرب من دفعها .
- يحتاج تطبيق نظام الضريبة الواحدة إلى جهاز ضريبي على مستوى مرتفع من التنظيم والمهارة والإعداد والمحاسبة ، حتى يستطيع حصر جميع أنواع الدخول التي يحققها الممول خلال العام حتى لا يفلت أحدها من الخضوع للضريبة . ولذلك نجد أن هذا النظام يصعب تطبيقه في الدول النامية .

٢ — الضرائب المتعددة :

نظراً للعيوب الكثيرة التي تترتب على تطبيق نظام الضريبة الواحدة ، فقد اتجهت النظم الضريبية المعاصرة إلى تطبيق الضرائب المتعددة من حيث الطبيعة ومن حيث النوع ، وذلك لتحقيق أهداف متعددة منها : العدالة الضريبية ، الملاءمة بين مصلحة الممولين ومصلحة الخزانة العامة ، والتنسيق أو التوفيق بين اعتبارات العدالة واعتبارات الحصيلة ، وكذلك تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية المعاصرة . ويظهر هذا التعدد في الضرائب من حيث الطبيعة في تطبيق الضرائب المباشرة من ناحية ، والضرائب غير المباشرة من ناحية أخرى ، حيث يمكن في النوع الأول تحقيق اعتبارات العدالة ، وفي النوع الثاني تحقيق اعتبارات الحصيلة. وتفرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة ورأس المال ، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على إنفاق الدخل واستخدام الثروة وتداول رؤوس الأموال .. وهكذا يستطيع النظام الضريبي أن يحيط بالثروة عند الحصول عليها ، وعند استخدامها أو تداولها .

وفي إطار الضرائب المباشرة على الدخل ، تفرض مجموعة متنوعة من الضرائب يتناسب كل منها مع نوع الدخل الذي تفرض عليه ومصدره . ولما كانت مصادر الدخول هي العمل ورأس المال وخليط منهما معاً ، إضافة إلى الميراث ، فإن الضرائب النوعية على الدخل يمكن أن تنقسم بدورها إلى : ضرائب على كسب العمل ، وضرائب على دخل الثروة وضرائب على رأس المال والدخل الناتج عنه ، وضرائب على الميراث (التركات) .

وهكذا نجد النظم الضريبية الحالية يمكن أن تطبق : الضريبة على المرتبات والأجور ، والضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والعقارية ، والضريبة على الاستغلال الزراعي ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية ... الخ .

وبجانب هذه الضرائب النوعية المتعددة على الفروع المختلفة للدخل بحسب مصادره ، يمكن للنظام الضريبي أن يفرض ضريبة عامة على الدخل ، أي ضريبة على جميع أنواع الدخول المتحققة للشخص المكلف من جميع المصادر . وقد جمع النظام الضريبي المصري مثلاً بين هذين النوعين من الضرائب (النوعية المتعددة والعامة على الإيراد) منذ عام ١٩٤٩ وحتى عام ١٩٩٣، حيث صدر في هذا العام الأخير قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وبمقتضاه تم إلغاء نظام الضريبة العامة على الدخل ، وتطبيق نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بدلاً من نظام الضرائب النوعية المتعددة)[١].

(١) راجع ذلك عند : د. زكريا محمد بيومي ، "موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها" عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

ومن التشريعات التي تطبق أيضاً نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، التشريع الضريبي الألماني والأمريكي والإنجليزي[٢].

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين يختلف عن نظام الضريبة الواحدة أو الضريبة الوحيدة ، إذ أن نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين يمكن أن يوجد معه نظام الضريبة على دخول الأشخاص المعنوية الهادفة للربح كالشركات التجارية والصناعية والزراعية ، وكذلك يمكن أن يوجد معه أيضاً نظام الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والاستهلاك والتداول .

ويمكن تبرير الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بما يلي÷

أ - أنها أكثر تحقيقاً للعدالة ، لأنها ترتكز على المقدرة التكليفية الحقيقية للممول ، إذ أن مجموع دخله يعد مقياساً ممتازاً لقدرته على الدفع .

ب - أنها تؤدي إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل بشكل واضح .

ج - تمتاز بالبساطة ، نظراً لأن إجراءات ربطها وفحصها وتحصيلها والطعن فيها موحدة ولا تتكرر كما هو الحال بالنسبة للضرائب النوعية المتعددة .

د - يسمح نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بزيادة درجة مرونة النظام الضريبي ، وذلك عن طريق توسيع قاعدة الالتزام .

هـ - في ظل نظام الضريبة الموحدة على الدخل يتم التوسع في نظام الخصم عند المنبع ، ومن ثم يتحقق صالح الخزانة العامة ، وتقل فرص التهرب الضريبي.

ثالثاً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية :

سبق وان أشرنا إلى أن التطور قد انتهى في النظم الضريبية الحديثة إلى أن الضريبة أصبحت تفرض على الأموال وليس على الأشخاص (يستوي في ذلك

---

(٢) راجع : د. محمد حافظ الرهوان : "مبادئ فن المالية العامة .." ، مرجع سابق ، ص ١٧٥ .

أن تكون على الأموال ذاتها أو على الدخل الناتج عن نشاط المكلف) . وعند تحديد وعاء الضريبة – والذي أصبح متمثلا في الأموال – فان ذلك يتم على نحو كمي أو كيفي . ويتمثل الأسلوب الكمي في تحديد قيمة الوعاء تمهيداً لتقدير قيمة الضريبة المستحقة . أما الأسلوب الكيفي فإنه يتمثل في طريقة تحديد القدرة التكليفية للممول من خلال التعرف على ما تفرض علية الضريبة (الوعاء) بعد استبعاد ما يسمح القانون باستبعاده تحقيقاً لأغراض متنوعة من أهمها مراعاة الظروف الشخصية للممول . إن ذلك يعني أن تطبيق الأسلوب الكيفي في تحديد وعاء الضريبة يؤدي إلى التمييز بين الضريبة الشخصية من ناحية ، والضريبة العينية من ناحية أخرى . كما أن الحديث عن الأسلوب الكمي يعني إيضاح إمكانية إتباع طريقة أو طرق معينة يمكن بها التوصل إلى معرفة أو تحديد قيمة الوعاء قبل فرض الضريبة .

١- الضريبة العينية :

تكون الضريبة عينية إذا تم فرضها على أموال المكلف دون أن تدخل الظروف الشخصية لهذا المكلف في الاعتبار . ومثال ذلك الضريبة على الإيرادات الناتجة من ملكية الأراضي الزراعية عن طريق تأجيرها والضريبة على إيرادات القيم المنقولة (في بعض التشريعات الضريبية) ، وكذلك الضريبة الاتحادية على السفن والضريبة الاتحادية على واردات التبغ ومشتقاته في دولة الإمارات العربية المتحدة مثلا .

وتمتاز الضريبة العينية بالبساطة وسهولة التقدير ، لأنها تجعل الإدارة الضريبية منشغلة فقط بالوعاء دون الظروف الشخصية والعائلية والعناصر الأخرى التي تعبر عن القدرة الحقيقة للمكلف . كما إن هذه الضريبة تمتاز أيضا بغزارة الحصيلة ، حيث لا تتقرر إعفاءات أو تخصم التكاليف من الوعاء الإجمالي.

إلا أن الضريبة العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية ، لأنها لا تراعي المقدرة التكليفية للممول ، كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث التغيير في حصيلتها بسهولة .

٢- الضريبة الشخصية :

تكون الضريبة شخصية إذا راعى المشرع عند تقريرها بعض العناصر الشخصية للممول ، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي :

أ - إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة :

ب - مراعاة الأعباء العائلية (الحالة الاجتماعية للممول) .

ج - خصم أعباء الديون وتكاليف الحصول على الدخل الخاضع للضريبة .

د - التمييز في سعر الضريبة طبقاً لمصدر الدخل (رأس المال فقط ، راس المال والعمل ، العمل فقط) .

هـ - تطبيق السعر التصاعدي ، حيث يرتفع السعر كلما ارتفع الوعاء ، أو يرتفع السعر (في الضرائب على المشتريات) كلما كانت السلع أكثر رفاهية أو كمالية .

ويلاحظ هنا أن مراعاة جميع هذه العناصر يجعل الضريبة شخصية كاملة، وعدم مراعاة أي عنصر منها يجعل الضريبة عينية خالصة . وكلما زادت العناصر التي تراعى كانت الضريبة أقرب للشخصية منها للعينية (شبه شخصية) ، وكلما قلت العناصر واجبة المراعاة ، كانت الضريبة أقرب للعينية منها للشخصية (شبه عينية) .

والواقع أنه عن طريق استخدام معيار عينية الضريبة أو شخصيتها ، فإنه يمكن تحديد حدود أو نطاق المادة الخاضعة للضريبة ، واستبعاد القدر من الثروة أو الدخل الذي يخرج عن نطاق تطبيق الضريبة ، وبالتالي تحدد المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) تحديداً كيفياً .

٣- طرق التحديد الكمي لوعاء الضريبة :

تتوقف الحصيلة الضريبية على طريف تقدير وعاء الضريبة ، كما أن إتباع الأسلوب الأمثل في هذا الخصوص يحقق عدالة التوزيع للأعباء من ناحية ، ويضمن في ذات الوقت تحقيق وفرة في الحصيلة من ناحية أخرى . ونظراً لاختلاف درجة الوعي الضريبي ، ونسبة الأمية ، ومدى إمساك دفاتر منتظمة ، وكفاءة الإدارة الضريبية من دولة إلى أخرى ، فان أساليب تقدير وعاء الضريبة يمكن أن تتعدد وتتنوع لتتناسب مع هذه المتغيرات . ومن أبرز أساليب أو طرق هذا التقدير نشير إلى ما يلي:

أ - **طريقة المظاهر الخارجية** : حيث تستنتج الإدارة الضريبية قيمة الوعاء من بعض المظاهر الخارجية التي تيسر التوصل إلية (القيمة الايجارية لمسكن الممول، عدد العمال، قيمة الآلات المستخدمة ...الخ).

ورغم ما تتميز هذه الطريقة من بساطة ووضوح واقتصاد في نفقات التحصيل وعدم تدخل في شؤون الممول الداخلية أو مضايقته ، بالاطلاع على دفاتره وسجلاته ، إلا أن ما يؤخذ عليها يتمثل في : أن المظاهر الخارجية كثيراً ما تكون غير حقيقية ، كما أنها تتجاهل الظروف الشخصية للممول ومن ثم فإنها لا تحقق العدالة الضريبية ، كما إنها تجعل الضريبة غير معبرة عن التطورات الاقتصادية في مجتمع معين وفترة معينة وبالتالي فإن الحصيلة الضريبية لا تكون مرنة على ضوء هذه التطورات .

ب - **طريقة التقدير الجزافي** : وهنا تستند الإدارة الضريبية إلى بعض القرائن مثل القيمة الإيجازية التي تتخذ قرينة على دخل صاحب الأرض مثلاً ، أو رقم المبيعات كقرينة لمعرفة أرباح التاجر ...الخ .

ويلاحظ هنا وجود الارتباط بين القرائن ووعاء الضريبة ، بينما يكاد هذا الارتباط أن يكون معدوماً في طريقة المظاهر الخارجية . ومع ذلك فإن

طريقة التقدير الجزافي لا تحقق العدالة الضريبية ، حيث يغلب على هذا التقدير بعده عن الحقيقة . والجزاف قد يكون قانونياً[1] ،وقد يكون اتفاقياً[2].

ج - **طريقة التقدير المباشر (الإداري)** : حيث يكون من حق الإدارة الضريبية أن تقدر الضريبة بأية وسيلة تراها مناسبة ، كأن تناقش الممول في ذلك ، أو تفحص دفاتره أو تراقب أعماله[1] ... الخ .

د - **التقدير عن طريق الإقرار** : وهنا يتم التقدير للوعاء على أساس ما يتقدم به المكلف للإدارة الضريبية بإقرار عن ثروته أو دخله .

فإذا ما كان هذا الإقرار صحيحاً ومنضبطاً ، أخذت به الإدارة وقدرت الوعاء على أساسه ، وأن لم يكن كذلك ، لجأت الإدارة إلى أحد الأساليب السابقة. ويلاحظ أن الإقرار قد يقدم من الممول نفسه ، أو يلزم القانون غير الممول بتقديمه[2].

رابعاً : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

تجمع كافة التنظيمات الضريبية المعاصرة بين هذين النوعين من الضرائب، إلا أن كيفية التأليف بينهما تختلف من نظام مالي إلى نظام مالي آخر تبعاً لعدة اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية . وإذا كانت الضريبة في النهاية تمثل اقتطاعاً جبرياً من عناصر الثروة أي اقتطاعاً من الدخل أو رأس المال، فإن هذا الاقتطاع إما أن يتم بطريقة مباشرة ، أي من الدخل أو رأس المال حالة وجودهما تحت يد الممول (واقعة نشأة الثروة أو تملكها) ، وهنا تعتبر الضريبة

---

(١) مثال الجزاف القانوني : إذا نص المشرع على اتخاذ أرباح سنة معينة أساساً لسنة أو عدد آخر من السنوات التالية .

(٢) مثال الجزاف الاتفاقي : يتم الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية – في حدود القانون – على تحديد الوعاء الضريبي .

(١) وتلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الطريقة في حالة عدم التزام الممولين بإمساك دفاتر منتظمة ، أو عدم التزامهم بتقديم إقرارات صحيحة عن أرباحهم .

(٢) وبالطبع فإن هذه الطريقة لا تتم إلا بافتراض قيام علاقة عمل بين الممول والغير .

مباشرة وإما أن يتم هذا الاقتطاع عند تداول الثروة أو استعمالها (واقعة إنفاق الدخل أو تداول رأس المال) وهنا تعتبر الضريبة غير مباشرة .

وقد ذهب الفكر المالي إلى الاعتماد على عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، كما ذهب هذا الفكر المالي أيضا إلى التمييز بين مزايا وعيوب هذين النوعين من الضرائب . وسنحاول بإيجاز هنا تناول معايير التمييز من ناحية ، وإيضاح مزايا وعيوب كل منهما من ناحية أخرى ، ثم نتناول بعد ذلك الضرائب على الدخل كمثال للضرائب المباشرة ، والضرائب الجمركية كمثال للضرائب غير المباشرة .

١ ـ معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة :

يمكن رد هذه المعايير إلى ثلاثة هي : المعيار الإداري ، معيار راجعية الضريبة ، ومعيار مدى ثبات واستمرار وعاء الضريبة . ونظر للانتقادات التي وجهت إلى هذه المعايير الثلاثة فقد اتجه الفكر المالي إلى الأخذ بمعيار عملي أو تطبيقي يستند على طبيعة الوعاء (محل فرض الضريبة) .

أ ـ المعيار الإداري : وتطبيقاً لهذا المعيار : تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها يتم بناء على عدة اعتبارات إدارية من أهمها قيام الإدارة الضريبية بإعداد جداول اسمية تقيد بها أسماء الممولين وأوعية الضرائب المفروضة عليهم ، ومن ثم يتم التحصيل بناء على هذه الجداول والأوراد من خلال علاقة مباشرة بين الممولين والإدارة الضريبية فإذا كان تحصيل الضرائب يتم بناء على بعض الوقائع والتصرفات وبعيداً عن هذه الاعتبارات الإدارية ، كانت الضرائب في هذه الحالة غير مباشرة .

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا المعيار أن طريقة التحصيل لا يمكن أن تكون معياراً حاسماً للتمييز بين طبيعة الضريبة وما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة فطرق التحصيل تختلف من نظام مالي إلى آخر ،

ويمكن في النظام المالي الواحد أن تتغير طريقة التحصيل بتغير الظروف السائدة وتطور الوعي الضريبي .

ب- **معيار راجعية الضريبة :** حيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان من يتحمل بعبء الضريبة بصفة نهائية (المول الفعلي) هو ذات الشخص الملتزم قانوناً بأدائها (الممول القانوني أو الممول المخاطب قانوناً بأحكام الضريبة) . أما إذا أختلف الممول الفعلي عن الممول القانوني ، وذلك إذا فرضت الضريبة على شخص ثم تمكن من نقل عبئها (إرجاع عبئها) إلى شخص آخر يستقر عليه العبء بصفة نهائية ، فإن الضريبة تعد في هذه الحالة غير مباشرة[١].

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المعيار - أن ظاهرة راجعية الضريبة ظاهرة معقده تحكمها عدة اعتبارات متباينة وغير ثابتة بحيث لا يمكن مقدماً أن نتعرف على من يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية وهو ما يعني أننا لا نستطيع أن نحدد مقدماً ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة . كما أن الأخذ بهذا المعيار يؤدي إلى الخروج عن التقسيمات المستقرة في الفكر المالي لما هو مباشر وما هو غير مباشر من الضرائب[٢].

ج- **معيار ثبات أو استمرار وعاء الضريبة :** وطبقاً لهذا المعيار فإن الضريبة تعتبر مباشرة إذا تم فرضها على عناصر لها صفة الدوام أو الثبات أو على الأقل الاستمرار . ومثال هذه العناصر : الوجود الدوري للدخل ، التملك ، المهنة. أما لو تم فرض الضريبة على وقائع خاصة أو تصرفات عارضه مثل

---

(١) ومثال ذلك الضريبة الجمركية التي ينجح المستورد في نقل عبئها على المستهلك للسلعة المستوردة عن طريق رفع ثمنها بمقدار الضريبة .

(٢) فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - مثلاً - من الضرائب التي استقر الفكر المالي على اعتبارها مباشرة (لأنها تفرض على الأرباح حالة نشوئها أو تحقيقها) ؛ فإذا تمكن صاحب مشروع تجاري أو صناعي من نقل عبء هذه الضريبة إلى العملاء عن طريق رفع ثمن البيع ، فإنها تصبح ضريبة غير مباشرة ، وهذا مالا يمكن التسليم به .

استهلاك سلعة معينة أو استيرادها أو إنتاجها أو التصرف في عقار ..... الخ ، فإنها تعد ضريبة غير مباشرة . ويعتبر هذا المعيار أقرب المعايير إلى الصحة والمنطق ،ذلك إن العناصر الثابتة تتمثل فيما تشتمل عليه الثروة من دخل يُكتسب أو رأس مال يملك أما العناصر غير الثابتة فتتمثل في حركة الثروة (الإنتاج ، الاستهلاك ، الاستيراد ، التصدير ، انتقال رأس المال ، وإنفاق الدخل)[1].

ورغم وضوح هذا المعيار ، فإن بعض الكتاب يثير التساؤل عن حقيقة الضريبة على التركات ، فهذه الضريبة تعتبر غير مباشرة إذا كانت واقعة فرضها متمثلة في انتقال الثروة بسبب الوفاة ، ولكنها تعتبر كذلك ضريبة مباشرة إذا ما فرضت بسعر مرتفع على ذات التركة (أي على ذات الثروة محل الميراث) وليس على واقعة انتقالها .

د – **المعيار العملي (طبيعة الوعاء)** : نظراً للانتقادات التي وجهت إلى المعايير السابقة والتي لم تحسن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، رأى فريق من الكتاب الاستغناء عن هذه المعايير جميعا، بل وإلغاء هذا التمييز والاكتفاء بتقسيم الضرائب تبعا لطبيعة الوعاء التي تفرض عليه إلى ضرائب على الدخول ورأس المال من ناحية ، وضرائب على الإنفاق من ناحية أخرى .

ومع تقديرنا لهذه الرؤية - إلا أن الإبقاء على التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بصرف النظر عن المعايير السابقة – يظل في رأينا ذا أهمية عملية ونظرية .

والأهمية العملية لا تقتصر على النطاقين الإداري والقضائي وحدهما ولكنها تمتد لتشمل اختلاف الآثار الاقتصادية لكل من هذين النوعين من

---

(١) بعكس الضرائب المباشرة التي تفرض على ذات الثروة حال وجودها أو تحققها .

الضرائب من ناحية والدراسة المالية لمزايا وعيوب كل منها من ناحية أخرى.
ويكفي في هذا المجال أن نشير إلى أنه وكقاعدة عامة - تمارس الضرائب المباشرة آثارها في الأثمان عن طريق تأثيرها في الدخول (الاقتطاع من دخول المنتجين) حيث تعمل على انخفاض الأثمان بينما تمارس الضريبة غير المباشرة أثارها في الدخول (الاقتطاع من دخول المستهلكين) عن طريق تأثيرها في الأثمان ، حيث تعمل على ارتفاع الأثمان[1].

نخلص مما تقدم إلى الإبقاء على التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس معيار عملي يتمثل في طبيعة الوعاء ، حيث تعتبر الضرائب المفروضة على الدخول ورؤوس الأموال مباشرة ، والضرائب المفروضة على الإنفاق والتداول غير المباشرة .

٢- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

(أ) مزايا وعيوب الضرائب المباشرة :

(١) تمتاز الضرائب المباشرة بما يأتي :

- تتمتع حصيلتها بالثبات النسبي والانتظام ، نظراً لثبات واستقرار أوعيتها
- تتميز حصيلتها بالمرونة وخصوصاً في أوقات الأزمات، حيث يمكن رفع أسعارها .
- يمكن مراعاة تطبيق قاعدة الملاءمة على نحو أفضل من الضرائب غير المباشرة ، فالممولون معرفون لدى الإدارة الضريبية ، ومن ثم يمكن تحديد طريقة الدفع وشروطه ومواعيده بما يتناسب مع ظروف الممولين .
- يمكن في الضرائب المباشرة مراعاة اعتبارات العدالة[2].

(٢) ولكن يؤخذ على الضرائب المباشرة ما يلي :-

---

(١) راجع في ذلك : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٢٣٤ - ٢٣٥ .

(٢) حيث يمكن مراعاة الظروف الشخصية للممول ، وفرض الضريبة عليه بما يتناسب مع قدرته على الدفع .

- في أوقات الانتعاش الاقتصادي ، تقل مرونة حصيلتها ، حيث يصعب رفع أسعارها مع ارتفاع أسعار السلع والخدمات في أوقات التضخم والرخاء .
- يتأخر ورود حصيلتها إلى الخزانة العامة ، حيث يتم التحصيل في نهاية سنة المحاسبة الضريبية .
- يستلزم تحصيل هذه الضرائب وجود جهاز ضريبي أكثر ضخامة وكفاءة من ذلك الذي يستلزمه تحصيل الضرائب غير المباشرة .
- تتميز حصيلتها بالانخفاض إذا ما قورنت بحصيلة الضرائب غير المباشرة ، وذلك لأنها (أي الضرائب المباشرة) لا تفرض إلا على عدد محدود من الممولين (ذوي الدخول والثروات) .
- تزيد محاولات التهرب منها نظراً لما تمثله من عبء مالي يتمثل في الاقتطاع المباشر من الثروات والدخول خصوصاً إذا ما كانت تدفع مرة واحدة كل عام . ولكن يلاحظ أن ثقل هذا العبء يدفع الممولين إلى زيادة مراقبة الإنفاق الحكومي .

(ب) مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة :

(١) تمتاز هذه الضرائب بما يأتي :

- وفـرة الحصيلة : حيث تفرض على العديد من الوقائع اليومية مثل الإنتاج ، الاستهلاك ، التداول ، الاستيراد ، التصدير ، ... الخ .
- دوام الحصيلة حيث يجري تحصيلها يومياً بخلاف الضرائب المباشرة كما ذكرنا .
- عدم شعور الأفراد بعبئها لأن الضريبة تندمج غالباً في ثمن السلع والخدمات.

- تتميز حصيلتها بالمرونة خصوصاً في أوقات الرخاء (كنتيجة لزيادة الإنتاج والاستهلاك وزيادة تداول الثروة) ، إلا أن هذه الحصيلة تقل في أوقات الكساد والانكماش ، وذلك بخلاف الضرائب المباشرة[1].

(1) حيث تتميز حصيلة الضريبة المباشرة بالثبات النسبي والانتظام في جميع الأوقات ، كما أن مرونة هذه الحصيلة – وكما سبق أن أشرنا – تتناقص في أوقات الرخاء .

(٢) المآخذ على الضرائب غير المباشرة :

- يصعب مراعاة اعتبارات العدالة الاجتماعية في هذا النوع من الضرائب ، إذ أن جميع الأفراد يتحملون بنفس العبء الضريبي بصرف النظر عن الاختلاف فيما بينهم من حيث المقدرة التكليفية (المقدرة على الدفع)[١].
- في فترات الانكماش الاقتصادي وحيث ينخفض الإنتاج والاستهلاك والأثمان، ويقل تداول الثروة ، فإن حصيلة هذه الأوقات تنخفض بسبب انخفاض حجم الاستهلاك غير الضروري ، وانخفاض أثمان السلع والخدمات بنسبة أكبر من نسبة انخفاض الدخول .
- يستلزم تحصيل هذه الضرائب إجراءات متعددة وشكليات متنوعة لتفادي الغش أو التهرب (الضرائب الجمركية مثلاً) ، ويؤدي ذلك إلى إعاقة الإنتاج وتداول الثروة .

ولما كان النظام الضريبي يعكس حقيقة البنيان الاقتصادي في المجتمع فإن الأهمية النسبية للضرائب المباشرة تظهر في الدول المتقدمة ، بينما تبرز الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الدول النامية . وترجع أهمية الضرائب المباشرة في الدول المتقدمة إلى ارتفاع مستوى الدخول وتنوع مصادرها بخلاف الحال بالدول النامية التي تمثل فيها الضرائب غير المباشرة المورد الأساسي للإيرادات الضريبية بصفة خاصة وللإيرادات العامة بصفة عامة .

٣ ـ الضرائب على الدخل (كمثال للضرائب المباشرة) :

تعتبر الضرائب على الدخل من أهم أنواع الضرائب المباشرة . وتشير بعض التقديرات إلى أن ضرائب الدخل وغيرها من الضرائب المباشرة تمثل ٦٩٪ من جملة إيرادات الضرائب في الدول الصناعية المتقدمة . وبينما بلغت نسبة الضرائب على

---

(١) ويبلغ عدم العدالة مداه عندما تفرض هذه الضرائب على السلع أو الخدمات الضرورية الذي يتميز طلب محدودي الدخل عليها والفقراء بعدم المرونة أو انخفاضها .

الدخل الشخصي في هذه الدول ٢٧٪ من إجمالي الضرائب خلال الفترة (١٩٧٥-١٩٨٥)، نجد أن هذه النسبة لا تتعدى ١٠٪ في الدول النامية خلال نفس الفترة[1].

والضرائب على الدخل هي تلك الضرائب التي تفرض على الدخل بطريقة مباشرة حال وجوده أو نشأته أي عند اكتسابه ، ومن ثم يكون الدخل المكتسب (أيا كان نوعه)[2] هو وعاء الضريبة .

وتفرض هذه الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، وعلى دخول الأشخاص المعنوية . وعند فرضها على دخول الأشخاص الطبيعيين ، فإنها قد تتعدد بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر من مصادر الدخل الشخصي المتنوعة (العمل ، رأس المال الثابت والمنقول ، والعمل ورأس المال معاً) ومن ثم نكون أمام نظام للضرائب المتنوعة على فروع الدخل مثل الضريبة على المرتبات والأجور ، الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على أرباح المهنة غير التجارية ، الضريبة على التركات ... الخ . وقد تفرض ضريبة واحدة هي الضريبة العامة على جميع الدخول المتحققة للشخص المكلف من جميع المصادر خلال فترة معينة غالباً ما تكون عاماً .

وقد جمع التشريع الضريبي المصري بين هذين النوعين (الضرائب النوعية المتعددة والضريبة العامة على الدخل) منذ عام ١٩٤٩ إلى ١٩٩٣م حيث حلت الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين محل الضرائب النوعية بمقتضى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ [3]، وبمقتضاه ألغيت الضريبة العامة على الدخل ، مع الإبقاء على

---

(١) في مصر مثلاً لم تتعد نسبة حصيلة الضرائب المباشرة ٣٧.٥٪ كمتوسط خلال الفترة (١٩٨٢/٨١ – ١٩٨٦/٨٥) .
- راجع : تقرير البنك الدولي عن التنمية في العالم – ١٩٨٨ ، ص ١٠٠ _ ١١٦ .
- وراجع أيضاً مؤلفنا : "الضرائب والتنمية : دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر" دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٩٨ وما بعدها .

(٢) يأخذ الدخل صوراً كثيرة منها : الأرباح ، الفوائد ، الريع ، الأجور ، المرتبات .

(٣) نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٩٣/١٢/٣١ على أن يعمل به من اليوم التالي لتاريخ النشر.

أحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال التي اشتمل على أحكامها الكتاب الثاني من القانون السابق رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ .

والواقع أن التنظيم الفني للضرائب على الدخل يثير مشكلات متعددة من أهمهما : تحديد مفهوم الدخل الضريبي ، وما يتميز به الدخل الإجمالي عن الدخل الصافي .

أ ـ مفهوم الدخل الضريبي :

من الملاحظ أن للدخل مفاهيم متعددة وفقاً لتعدد حقول البحث فيه ، فله معنى في لغة القانون بصفة عامه ، كما أنه له معنى آخر في لغة الاقتصاد أو المحاسبة ومن الأهمية بمكان تحديد المقصود بالدخل الضريبي ، أي الدخل الذي يتخذ منه المشرع الضريبي وعاء لفرض الضريبة عليه، وترجع أهمية هذا التحديد لأسباب كثيرة منها : التفرقة بينه وبين عناصر الثروة الأخرى ، وذلك حتى لا تفرض ضريبة الدخل على عناصر من الثروة لا تعتبر دخلا من جهة ، وحتى لا تفلت من هذه الضريبة عناصر أخرى هي في حقيقتها دخل من الناحية الفنية من جهة أخرى[1] كما أن مقدار الدخل المتحقق للشخص المكلف خلال فترة معينة يعتبر خير مقياس يمكن به معرفة درجة يساره ، ومن ثم يمكن فرض الضريبة عليه بنسبة مقدرته التكليفية بما يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي وكذلك فان الدخل يشكل الوعاء الرئيسي للضرائب المباشرة بينما يشكل رأس المال وَعاءً تكميلياً[2] ولذلك تفرض الضرائب على رأس المال بسعر منخفض حتى يمكن الوفاء بها من الدخل الناتج من رأس المال دون المساس بهذا الأخير .

---

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٦٢ .

(٢) لأنه وعاء ثابت ولا يتمتع بطبيعة التجدد والتكرار الذي يتمتع بها الدخل .

وإذا كانت التشريعات الضريبية المختلفة لا تتفق على تعريف واحد للدخل ، ومن ثم يجب الرجوع إلى كل تشريع على حده لمعرفة المقصود بالدخل فيه ، إلا أن الفقه المالي – في هذا المجال – يذهب إلى اتجاهين مختلفين :

أولهما : يعرف الدخل بالنظر إلى مصدره أو منبعه (نظرية المنبع) ، وثانيهما : يعرف الدخل بأنه : الزيادة التي تحدث في ثروة الممول (نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول) :

١ – نظرية المنبع (الدورية والانتظام في تحقق الدخل واستقرار مصدره) :

طبقاً لهذه النظرية يعرف الدخل الضريبي بأنه "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود ، والتي يحصل عليها الممول ، بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار" .

ويلاحظ أن الأخذ بهذه النظرية يؤدي إلى تضييق مفهوم الدخل الضريبي[1] ، لأن هذا التعريف يستلزم توافر شروط ثلاثة فيما يعد دخلاً ضريبياً : الشرط الأول : أن يكون الدخل نقوداً ، فإن تحقق في شكل منافع أو سلع أو خدمات ، فإن ذلك يجب أن يكون قابلاً للتقدير النقدي[2]. والشرط الثاني : أن يتحقق الدخل بصفة دورية ومنتظمة (كالمرتبات الشهرية أو الأرباح السنوية) ، أما ما يتحقق بصفة عرضية (الجوائز الموزعة في مناسبات معينة ، الربح العرضي ، جوائز اليانصيب ... الخ) فإنها لا تعتبر دخلاً ضريبياً . الشرط الثالث : هو ضرورة أن يكون مصدر الدخل (منبع الدخل متمتعاً بالثبات أو الاستمرار أو القابلية للاستمرار والثبات لمدة من الزمن . ومن مصادر الدخل التي تتصف بدرجة من الثبات والاستمرار : رأس المال والعمل ورأس

---

(١) وهذا التضييق يحقق مصلحة المكلفين (الممولين) ، ولكنه ينقص من الحصيلة المالية لضرائب الدخل والتي تؤدي إلى الخزانة العامة .

(٢) فالمنفعة المتحققة لمالك العقار الذي يستغله بنفسه يمكن تقديرها بقيمة إيجار المثل ، أما المنفعة المتحققة لمن يستمتع بلوحة فنية يملكها أو من موسيقى يستمع إليها من جهاز استقبال يملكه ، فإنه لا يمكن تقدير قيمتها .

المال والعمل معاً . ونظراً لاختلاف هذه المصادر من حيث درجة ثباتها واستمرارها ، فإن المشرع يميز في سعر الضريبة وطريقة تحصيلها وتقرير الإعفاء منها بين الممولين في المعاملة الضريبية ، حيث يرتفع سعر الضريبة على الدخل الناتج من رأس المال فقط ، ويُخفَّض هذا السعر بالنسبة للدخل الناتج عن العمل فقط ، بينما يكون معتدلا بالنسبة للدخل الناتج عن اندماج العمل ورأس المال معاً .

٢ – نظرية زيادة القيمة الإيجابية لذمة الممول المالية :

ويهدف القائلون بهذه النظرية إلى إعطاء مفهوم للدخل أكثر اتساعاً وشمولاً ، وتبعاً لذلك فإن الدخل الضريبي – لهذه النظرية – يتمثل في الزيادة التي تطرأ على حقوق الممول عن التزاماته ، أي أن كل زيادة في ثروة الممول بصرف النظر عن ما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية ومنتظمة أم من طبيعة عرضية وغير منتظمة ، وأياً كان مصدرها أو طريقة قبضها تعتبر دخلاً ضريبياً ، ومن ثم فإن الأرباح التي يحققها الممول ، وأياً كان مصدرها ، وما يحصل عليه الوارث من تركة مورثه ، وكل المكاسب العرضية يعتبر دخلاً يمكن إخضاعه للضريبة ، وسواء كانت هذه المكاسب قد تم قبضها فعلاً أو كانت مستحقة أي قابلة لأن تقبض في المستقبل (الارتفاع في ثمن الأصول حتى ولو لم يتم بيعها) .

ويلاحظ أن التشريعات الضريبية غالباً ما تجمع بين هاتين النظريتين تحقيقاً لمصلحة الخزانة العامة من ناحية ، ومصلحة الممولين من ناحية أخرى .

ب – الدخل الإجمالي والدخل الصافي :

يقصد بالدخل الإجمالي : كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي يحصل عليها الممول[١]، أو كل ما يحصل عليه الممول من إي إيرادات دون خصم التكاليف اللازمة للحصول عليها . بينما يقصد بالدخل الصافي : ما يتبقى لدى الممول من دخل إجمالي بعد خصم تكاليف الحصول عليه .

---

(١) طبقاً لنظرية المنبع أو طبقاً لنظرية زيادة القيمة الإيجابية لذمة الممول المالية .

ولا شك أن الدخل الصافي - وهو يستبعد التكاليف اللازمة للحصول على الإيرادات ، يعتبر أكثر دلالة من الدخل الإجمالي في التعبير عن المقدرة التكليفية للممول . فقدرة الممول على تحمل الأعباء العامة يجب أن تتحدد بما يتبقى له من الدخل بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه[1].

وغالباً ما يذهب الفن المالي : في التطبيق العملي - إلى جعل الدخل الصافي - وليس الإجمالي - وعاءً للضريبة ، وذلك تطبيقاً لقاعدة العدالة التي تستلزم البحث عن المقدرة التكليفية الحقيقية للممول . ومع ذلك فقد يتأثر الفن المالي ببعض الاعتبارات الأخرى عادة ما تعود إلى فكرة الحصيلة ، مما يحدو به إلى فرض الضريبة على الدخل الإجمالي لا على الدخل الصافي ، ولا سيما إذا كانت بعض الدخول (مثل إيرادات القيم المنقولة)[2] لا تستلزم نفقات تذكر للحصول عليها (وهو ما يعني في هذه الحالة التطابق إلى حد كبير بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي) .

والواقع أن خصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل وصولاً إلى الدخل الصافي (والذي يعبر عن وعاء الضريبة كما يعبر عن المقدرة التكليفية الحقيقية للممول) يعني المحافظة على مصدر الدخل وضمان نموه ، ولذلك تهتم التشريعات الضريبية بتحديد هذه التكاليف على نحو واضح يميز بينها وبين استعمالات الدخل التي لا تخصم ؛ وفي هذا المجال ، يثار تساؤل فيما يتعلق بمبلغ الضريبة ذاتها : هل تعد الضريبة تكلفة لازمة للحصول على الدخل باعتبارها واجبة الدفع إذا تحقق الدخل ، أم أنها تعد استعمالاً له باعتبارات ليست متصلة بتحقيق الدخل ؟

(١) تكاليف الدخل واستعمالاته :

يقصد بتكاليف الدخل : المبالغ اللازم إنفاقها للحصول على الدخل ، أي المبالغ اللازمة لصيانة مصدر الدخل وسير النشاط الإنتاجي الذي ينتج الدخل . وغالباً ما يتم

---

(١) د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٢٥٦ .

(٢) أي الأرباح والفوائد المتحققة عن ملكية الأسهم والسندات والديون والودائع .

إنفاق هذه المبالغ قبل الحصول على الدخل . أما استعمالات الدخل ، فيقصد بها المبالغ التي لا يكون إنفاقها لازماً للحصول على الدخل ، بل يشكل نوعاً من الانتفاع بالدخل بعد تحقيقه ، ومثالها (النفقات الشخصية والعائلية لصاحب الدخل والتي لا توجد ثمة علاقة مباشرة بين إجرائها من ناحية وإنتاج الدخل وسير النشاط الإنتاجي من ناحية أخرى) .

وهذا التمييز يرتب عدة نتائج من أهمها : أن تكاليف الدخل تخصم من وعاء الضريبة ، أما استعمالات الدخل فإنها لا تخصم من هذا الوعاء ، كما أن مفهوم النفقة بصفة عامة أوسع وأشمل من مفهوم التكاليف ، وبعبارة أخرى فإن التكاليف هي جزء من النفقة والعكس غير صحيح . وكذلك فإن إجراء التكاليف يتم غالباً قبل الحصول على الدخل حيث يرتبط إنتاج هذا الأخير بالتكاليف ارتباطاً مباشراً ، بينما يتم إجراء الاستعمالات غالباً بعد الحصول على الدخل ، وحيث لا يوجد ارتباط مباشر بين إنتاج هذا الدخل وإجراء هذه الاستعمالات .

وبالطبع ، فإن تقدير حجم تكاليف الدخل (واجبة الخصم) يختلف بحسب طبيعة أو نوع الدخل ذاته ، وبحسب طبيعة النشاط المنتج للدخل (نشاط تجاري أو صناعي ، زراعي ، مهني ، خدمي[1] ... الخ) .

وخلال الفترة الزمنية المحددة للمحاسبة الضريبية ، فإنه – وبصفة عامة – يجب أن تتوافر مجموعة من الشروط في النفقة[2] التي تعد تكليفاً واجب الخصم ، ومن أهم هذه الشروط :

- ضرورة أن تكون التكاليف مؤكدة وحقيقية (أي يجب أن لا تكون محتملة الدفع أو صورية) .
- وأن تكون مرتبطة على نحو مباشر بإنتاج الدخل .

(١) أي نشاط يتمثل في تقديم الخدمات المتنوعة (سياحة ، فنادق ، تمويل ، مصارف ، نقل ، اتصالات ... الخ).
(٢) من الأهمية بمكان ملاحظة أن كل تكليف يعتبر نفقة ولكن كل نفقة لا تعتبر تكليفاً .

وأن تكون تكاليف جارية وليست رأس مالية . والتكاليف الجارية هي ما يتم إجراؤها بصفة مستمرة خلال فترة المحاسبة مثل ثمن المواد الخام وأجور رواتب العمال والموظفين ... الخ ، أما التكاليف الرأسمالية فهي ما يتم إنفاقه على الأصول الثابتة كالآلات والمباني (تكاليف الصيانة وشراء أصل جديد) فهذه التكاليف يتم استهلاكها على فترة زمنية أطول من فترة المحاسبة ، ومن ثم فإن خصمها من الدخل الإجمالي يحسب بطريقة معينة سنشير إليها فيما بعد .

(٢) أنواع التكاليف واجبة الخصم :

بالنسبة لتكاليف الدخل الناتج عن العمل فقط ، فإنها تتمثل في الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، والأعباء العائلية ، ومبالغ التأمين واشتراكات التقاعد ، وأثمان ملابس العمال ومصروفات انتقالهم من وإلى مقر العمل ، وأثمان الأغذية التي تقدم لهم أثناء العمل إذا كانت طبيعة العمل تستلزم ذلك .

أما فيما يتعلق بتكاليف الدخل الناتج عن رأس المال فقط أو عن اندماج رأس المال والعمل معاً ، فإن الفقه المالي ، وكذلك التشريعات الضريبية ، تقرر خصم ما يلي:

- **تكاليف الاستغلال :** وهي التكاليف واجبة الإنفاق من أجل سير النشاط الإنتاجي سيراً عادياً ، ومثالها : تكاليف شراء المواد الأولية ، والطاقة ، وإيجار العقارات محل النشاط ، وأجور العمال ورواتب الموظفين وأقساط الديون وفوائدها (التي تتحقق خلال النشاط وبسببه) وغير ذلك مما تحدده التشريعات الضريبية .
- **تكاليف الصيانة :** وهي المبالغ واجبة الإنفاق من أجل الحفاظ على الطاقة أو القدرة الإنتاجية للمشروع أو المرفق ومنها : نفقات الكشف الدوري على المعدات والآلات والمباني ، نفقات إصلاح الأعطال والتلفيات ،

واستبدال قطع الغيار التالفة بأخرى جديدة . وتتميز هذه النفقات عن نفقات الاستغلال العادي في أن إجراءها يمكن المشروع أو المرفق الإنتاجي من استمرار نشاطه لفترة ربما تكون أطول من فترة المحاسبة الضريبية ؛ وفي هذه الحالة ، فإن هذه النفقات تكون أقرب لنفقات الرأسمالية منها إلى نفقات الاستغلال العادي .

- **تكاليف الاستهلاك** : وهي المبالغ التي يسمح التشريع الضريبي للممول باقتطاعها سنوياً من أرباحه (الوعاء) من أجل تغطية النقص الذي يحدث في أصوله الإنتاجية (المنشآت والآلات والمعدات) نتيجة الاستعمال العادي لها أو نتيجة لقدمها . والمبالغ التي تقتطع من الأرباح السنوية تسمى بأقساط الاستهلاك . ويهدف خصم هذه المبالغ (عدم إخضاعها للضريبة) إلى تمكين المشروع من المحافظة على قيمة الأصول الرأسمالية والطاقة الإنتاجية للمشروع ، حيث يقوم المشروع باستخدام هذه الأقساط في شراء أصل إنتاجي جديد كبديل للأصل الذي أستهلك أو انتهى عمره الافتراضي[1].

وفي هذا الاستهلاك الصناعي يمكن التمييز بين أنواع ثلاثة هي : الاستهلاك المادي أو الفني ، والاستهلاك الاقتصادي أو المعنوي ، والاستهلاك القهري أو الجبري . وإذا كان الاستهلاك القهري أو الجبري (هلاك الآلات بسبب قوة قاهرة أو بسبب إتلاف الغير لها أو سرقتها) تتولى مواجهتة شركات التأمين ، فإن الاستهلاك المادي أو المعنوي يواجه – وكما ذكرنا حالاً – عن طريق الخصم السنوي لأقساط الاستهلاك من الأرباح المحققة[2].

---

(١) يلاحظ أن الاستهلاك بهذا المعنى لا يرد على الأرض لأنها ليست قابلة للفناء ، كما أن الاستهلاك المالي (قيام المشروع أثناء حياته بسداد قيمة رأس ماله في شكل ما أصدره من أسهم ، أو رد ما عليه من دين) لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

(٢) وهنا فإن الخصم قد يتم بطريقة القسط المتساوي أو المتزايد أو المتناقص طبقاً لما يحدده المشرع الضريبي .

ويقصد بالاستهلاك (أو الهلاك) المادي (الفني) ما يحدث من تدهور أو نقص في قيمة الأصل وقدرته الإنتاجية نتيجة الاستخدام العادي في عمليات الإنتاج وتأثير العوامل المناخية .

أما الاستهلاك المعنوي أو الاقتصادي فيقصد به ظهور مخترعات جديدة في الآلات والمعدات تجعل الأصول الحالية للمشروع أو المرفق الإنتاجي أصولاً قديمة أو مستهلكة اقتصادياً ولو أنها لم تستهلك مادياً أو فنياً ، ومن ثم يكون من الأفضل استبدالها بالأصول الحديثة من أجل زيارة الإنتاج وتحسين جودته .

(٣) هل تعتبر الضرائب المدفوعة تكلفةً أم استعمالاً للدخل ؟

إجابة عن هذا التساؤل يميز الفكر المالي بين نوعين من الضرائب :

الأول : هو الضرائب التي كان دفعها من قبل الممول لازماً للقيام بالنشاط الذي ينتج الدخل (مثل الضريبة الجمركية التي يلتزم الممول بدفعها عن استيراده لمواد خام أولية لازمة لمباشرة نشاطه الإنتاجي ، وضرائب الإنتاج المفروضة على إنتاج بعض السلع) . والنوع الثاني : الضرائب المفروضة على ذات الدخل في سنة أو فترة المحاسبة الضريبية ، والضرائب التي لا توجد علاقة مباشرة بين دفعها وبين قيام الممول بالنشاط المنتج للدخل (مثل ضريبة التركات التي يلتزم الممول بدفعها عما ورثه من تركة أحد أقاربه بعد الوفاة) . فالنوع الأول يعتبر تكليفاً واجب الخصم من الدخل لضرورته مباشرة لتحقيقه . أما النوع الثاني فإنه لا يعد تكليفاً وإنما استعمالاً للدخل ، ومن ثم فلا يجب خصمه .

٤ — الضرائب الجمركية

(كمثال للضرائب غير المباشرة)

تعد الضرائب الجمركية أهم الضرائب على استهلاك سلع معينة بالذات، وأهم الضرائب غير المباشرة على الإطلاق[1].

ويقصد بالضرائب الجمركية تلك الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الإقليمية ، إما خروجاً من هذه الحدود إلى الخارج (الضرائب على الصادرات) ، وإما دخولاً من الخارج إلى هذه الحدود الإقليمية (الضرائب على الواردات) .

وتعتبر الضرائب الجمركية نوعاً من الضرائب على إنفاق الدخل بالمعنى الواسع التي تفرض على إنفاق الدخل على أموال الاستهلاك ، أو على إنفاقه على أموال الاستثمار (شراء العقارات والأسهم والسندات وغير ذلك من رؤوس الأموال) . وذلك يعني أن الضرائب على إنفاق الدخل بالمعنى الواسع ، تشتمل على ثلاثة أنواع هي : الضرائب على تداول رأس المال[2] ، والضرائب على الاستهلاك[3] ، والضرائب على الاستيراد والتصدير (الضرائب الجمركية) أي على السلع العابرة لحدود الدولة أو الإقليم أو الإمارة .

---

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢١٥ .

(٢) أي على انتقال الملكية (التصرفات القانونية) ، وهي ضرائب على الدخل .

(٣) والضرائب على الاستهلاك هي ضرائب على اتفاق الدخل بالمعنى الضيق ، حيث تفرض على السلع والخدمات الاستهلاكية وقد تفرض ضرائب الاستهلاك على سلع وخدمات معينة بذاتها يحددها المشرع المالي ، كما قد تفرض على كل أنواع الاستهلاك ، وتعتبر في هذه الحالة الأخيرة ضريبة عامة على الاستهلاك (أو الإنفاق) . وفي الحالة التي يختار المشرع سلعاً أو خدمات معينة لفرض الضريبة عليها ، يلاحظ أن المشرع إما أن يراعي في ذلك اعتبار الحصيلة أو اعتبار العدالة ، وإما أن يراعي التوفيق بين هذين الاعتبارين . فإذا اتجه المشرع إلى تفضيل معيار الحصيلة ، فإنه غالباً ما يختار السلع والخدمات الضرورية والذي يتميز طلب المستهلك عليها بضعف بالمرونة . وإذا ما كان الاتجاه نحو تفضيل اعتبار العدالة ، فإن الاختيار يقع على السلع الكمالية ، أو الترفيهية التي يستهلكها غالباً الأثرياء وذوي الدخل المرتفع . وإذا أراد المشرع أن يحقق التوفيق بين الاعتبارين فإنه غالباً ما يفرض الضرائب على ما يسمى بالسلع شائعة الاستعمال . وذلك لأن الاعتبار المالي يتحقق (لضخامة الكميات المطلوبة منها وقلة مرونة الطلب عليها) وفي ذات الوقت يتحقق اعتبار العدالة لأن كل طبقة اجتماعية تستهلك منها ما يتناسب مع مقدرتها الاقتصادية .

وتسمى الضرائب الجمركية في بعض التشريعات خطأً بالرسوم الجمركية، والواقع أنها ضرائب بالمعنى الفني للكلمة وليست رسوماً ، لأن المستورد (أو المصدر) يلتزم بدفعها دون أن يحصل على نفع مباشر مقابل هذا الدفع . أما ما يدفعه المستورد أو المصدر مقابل نفع مباشر يعود عليه من هذا الدفع (مثل رسوم الشحن أو رسوم الميناء أو رسوم الأرضية ... الخ) فإنها تعد رسوماً جمركية بالمعنى الفني للكلمة .

ويلاحظ أن تقرير فرض الضرائب الجمركية ، يعتبر انعكاسا (من حيث النوع والسعر والحصيلة) للظروف والأوضاع الاقتصادية المختلفة ، طبيعة البنيان الاقتصادي في المجتمع . ويؤكد ذلك ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب الجمركية في الحصيلة الكلية للضرائب والإيرادات العامة في الدول النامية[1] ، وارتفاع نسبة التجارة الخارجية إلى الدخل القومي في هذه الدول إذا ما قورنت بمثيلتها من النسب في الدول المتقدمة . وبالطبع ، فإن التنمية الاقتصادية ، وهي تعني تنوع النشاط الاقتصادي ، وبالتالي زيادة الدخول الصناعية والتجارية والزراعية ، تؤدي إلى انخفاض نسبة الضرائب الجمركية (ونسبة الضرائب غير المباشرة بصفة عامة) إلى مجموع الإيرادات العامة .

والواقع أن فرض الضرائب الجمركية ، لا يستهدف فقط تحقيق الغرض المالي والمتمثل في حصول الدولة على إيرادات للخزانة العامة ، وإنما يستهدف أيضاً تحقيق أغراض اقتصادية (حماية الصناعة الوليدة وتشجيع الإنتاج المحلي) وأغراض اجتماعية (حماية الصحة العامة من خلال رفع سعر الضرائب الجمركية على السلع الضارة بالصحة كالخمور والتبغ ، وحماية الأمن العام من خلال تقرير التشريع الجمركي لحظر دخول الأسلحة والمخدرات ... الخ) .

---

(١) في الدول النامية الغنية (البترولية) يلاحظ انخفاض سعر الضرائب الجمركية وعدم تنوعه بعكس الحال في الدول النامية غير البترولية .

وفي تقريره لفرض الضرائب الجمركية ، فإن التشريع الجمركي قد يأخذ بنظام الضريبة القيمية (ذات السعر القيمي) أو بنظام الضريبة النوعية (ذات السعر النوعي) أو بهما معاً . وإذا كانت القاعدة العامة هي "عمومية الضرائب الجمركية" فإن التشريعات الجمركية كثيراً ما تخرج على هذه القاعدة وتقرر استثناءات متعددة (نظم ضريبية جمركية خاصة) لتحقيق أهداف متنوعة .

أ- أنواع الضرائب الجمركية (القيمية والنوعية) :

١ - الضريبة القيمية : وهي تلك التي يتحدد سعرها في شكل نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة المصدرة أو المستوردة بهدف تحقيق أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية . كما أن هذا السعر قد تقرره الدولة استقلالاً بإرادتها المنفردة ، أو يتقرر في إطار اتفاقية ثنائية (بين دولتين) أو جماعية (بين مجموعة من الدول) ، وقد يرد في التعريفة الاتفاقية الشرط المعروف باسم "شرط الدولة الأولى بالرعاية" ، وهو ينصرف إلى استفادة الدولة الموقعة على هذه الاتفاقية من أية تسهيلات جمركية أفضل تمنحها الدولة التي عقدت معها الاتفاقية لدولة ثالثة . وقد تتحدد أسعار الضرائب الجمركية القيمية طبقاً لاتفاقية دولية أو عالمية ، ومثال ذلك اتفاقية الجات الأخيرة والتي عقدت في مراكش عام ١٩٩٤ ، وبمقتضاها أنشئت منظمة التجارة العالمية لتمارس تنظيم التجارة الدولية بين الدول الأعضاء اعتباراً من يناير ١٩٩٥[1].

---

(١) بعد مفاوضات شاقة ومعقدة استمرت سبع سنوات كاملة ، اختتمت في منتصف ديسمبر ١٩٩٣ أعمال الجولة الثامنة من جولات المفاوضات التجارية المتعددة الأطراف التي عقدت في إطار الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات : GATT) ، وقد عرفت هذه الجولة بجولة أورجواي نسبة إلى الدولة التي اجتمع فيها المؤتمر الوزاري الذي أقر جدول أعمال هذه الجولة من المفاوضات في عام ١٩٨٦ . والهدف الرئيسي "للجات" هو تحرير التجارة الدولية ، أي إزالة الحواجز التجارية الجمركية وغير الجمركية التي تضعها الدول في وجه تحركات السلع عبر الحدود الدولية .

- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ، راجع مثلاً : د. إبراهيم العيسوي ، "الجات وأخواتها : النظام الجديد للتجارة العالمية ومستقبل التنمية العربية" ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، ١٩٩٥.

ويحقق تطبيق الضريبة القيمية مزايا متعددة من أهمها : البساطة والوضوح ومرونة الحصيلة (لأن هذه الحصيلة تتغير بتغير قيمة السلعة ارتفاعاً أو انخفاضا) ، كما أنها تتسم بتحقيق العدالة الضريبية إذ أنها تفرق في المعاملة بين السلع المتحدة في النوع والمختلفة في القيمة (كأجهزة التلفزيون مثلا) .

ولكن يعيبها : ارتفاع نفقات تحصيلها (لضرورة وجود عدد كبير من الخبراء والمثمنين لتقدير حقيقة قيمة السلع الخاضعة للضريبة) ، ومحاولة التهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بوسائل متعددة .

٢ – **الضريبة النوعية :** وهي تلك الضريبة الجمركية التي يتحدد سعرها على أساس (أو في صورة) مبلغ نقدي معين يلتزم المكلف بدفعه عن كل وحدة من وحدات السلعة (المستوردة غالباً) ، سواء كانت هذه الوحدة : وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد (ومثالها : أن تفرض ضريبة استيراد بمقدار خمسين جنيهاً مثلاً عن كل طن مستورد من سلعة معينة) .

ومن أجل تطبيق هذه الضريبة ، فإن الجمارك تقوم بإعداد قوائم توضح فيها أصناف السلع المختلفة والمبلغ الواجب دفعه عن كل صنف منها (قوائم التعريفة الجمركية) .

وتمتاز هذه الضريبة بسهولة فرضها ووضوح حساب قيمتها ويسر تحصيلها وانخفاض نسبة التهرب منها .

ولكن يعيبها : أنها لا تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين ، وذلك لأن عبأها أو سعرها يكون أثقل بالنسبة للأصناف الرخيصة من السلع منه بالنسبة للأصناف الغالية من ذات السلع (سعرها سيكون مثلاً ٥٠٪ بالنسبة لمتر من نوع ما من الأقمشة ثمنه أربعة دراهم ، بينما يمثل هذا السعر ٥٪ فقط بالنسبة لمتر من نوع آخر من الأقمشة ثمنه أربعون درهما)[1]. وبالطبع فإنه يمكن تلافي هذا

---

(١) وذلك إذا كان السعر النوعي المقرر هو ٢ درهم عن كل متر من الأقمشة المستوردة أياً كان نوعها .

العيب بتقسيم السلعة الواحدة (الأقمشة مثلاً) إلى أقسام متعددة بحسب قيمة كل صنف منها ، وفرض ضريبة على كل صنف يختلف سعرها عن السعر المفروض على الأصناف الأخرى . ولكن ذلك يستلزم إجراء عمليات معقدة للتقسيم والبحث عن معيار مناسب لهذا التقسيم ، كما أنه ينزع عن الضريبة النوعية ما تتميز به من سهولة التحصيل ، ويحولها في الواقع إلى صورة من صور الضريبة القيمية . ومما يعيب هذه الضريبة أيضاً عدم مرونة حصيلتها ، إذ أن هذه الحصيلة ستظل ثابتة رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها ، وهذا يستلزم التدخل المستمر لإعادة النظر في سعرها بما يتناسب مع قيمة السلع ، وخصوصاً في أوقات التضخم وارتفاع الأسعار .

ويلاحظ أن التشريعات الجمركية -تأخذ في غالبيتها- بالنوعين معاً للاستفادة بمميزاتهما وتلافي عيوبهما . ويتم تطبيق كل منهما على ما يتناسب معها من السلع المصدرة أو المستوردة بحسب طبيعة ونوع هذه السلع .

ب – الاستثناءات المقررة من قاعدة (أو مبدأ) عمومية الضرائب الجمركية :

يقصد بمبدأ عمومية الضرائب الجمركية : فرض الضريبة الجمركية على كل سلعة تدخل إلى الدولة أو تخرج منها ، أي التزام المصدرين أو المستوردين بدفع الضرائب الجمركية عن كل السلع التي يصدرونها إلى الخارج أو يستوردونها إلى الداخل .

إلا أن التشريعات الضريبية المعاصرة ، تذهب في معظمها -تحقيقاً لأغراض متنوعة- إلى تقرير استثناءات (وخاصة فيما يتعلق بالضرائب على الواردات) بمقتضاها لا تخضع البضائع المستوردة للضرائب الجمركية . ومن أهم هذه الاستثناءات ما يأتي :

١ – التجارة العابرة (الترانزيت) :

ويقصد بها السلع أو البضائع التي تمر بالدولة (بحريا أو جويا أو بريا) دون توقف فيها للدخول إلى أسواقها ، وهي في طريقها إلى دولة أخرى . وتعفى هذه البضائع من الضرائب الجمركية المقررة لأسباب متعددة أهمها : عدم منافسة هذه البضائع للمنتجات المحلية ، يمكن تحصيل رسوم عن الخدمات التي تؤدي لدى مرور هذه البضائع بإقليم الدولة[1]، وكذلك فإن عدم فرض ضرائب عليها يجعلها تصل إلى المستهلك بأسعار أقل ارتفاعاً .

٢ — نظام استرداد الضريبة (الدر وباك) :

ففي هذا النظام يتم تحصيل الضريبة على الواردات من البضائع ، مع تقرير ردها إلى المستورد إذا ما التزم بإعادة تصديرها إلى الخارج (سواء بحالتها أو بعد إدخال تعديلات عليها أو تصنيعها) خلال المدة التي يحددها التشريع الجمركي . ويهدف هذا النظام إلى تشجيع نشاط إعادة التصدير ، وزيادة حجم التجارة الخارجية ، وتنمية النشاط الصناعي داخل الدولة .

٣ — نظام السماح المؤقت :

وهنا يسمح بدخول البضائع (من المواد الخام والسلع الوسيطة) دون أن تدفع ضرائب عنها ، بشرط أن يعاد تصديرها بعد فترة محددة بعد أن يتم تصنيعها ، فإذا انقضت هذه المدة دون أن تتم إعادة التصدير طولب المستورد بدفع الضريبة المستحقة . ويهدف هذا النظام إلى تحقيق نفس الأهداف سالفة الذكر في نظام رد الضريبة . ورغم هذا التشابه في الأهداف ، إلا أن نظام السماح المؤقت يمتاز بعدم إجبار المستوردين على تجميد جزء من أموالهم (في شكل الضريبة المدفوعة) حتى يحين موعد إعادة التصدير ويتم استرداد الضريبة .

٤ — الإعفاءات الشخصية :

ويتم تقريرها لمصلحة المسافرين خارج الدولة أو القادمين إليها وذلك تيسيراً على المسافرين وتشجيعاً للنشاط السياحي .

٥ — الإعفاءات الدبلوماسية :

---

(١) مثل رسوم المرور بقناة السويس في مصر ، وكذلك رسوم النقل والتأمين والشحن ... الخ .

حيث تقرر التشريعات الجمركية إعفاء رجال السلك الدبلوماسي والقنصلي من الضرائب الجمركية - وفي حدود معينة- ، ويتقرر هذا الإعفاء لأنواع معينة من السلع التي يحملها هؤلاء معهم عند خروجهم من الدولة أو دخولهم إليها .

٦ - نظام المناطق الحرة :

المنطقة الحرة هي مكان (غالباً ما يكون ميناءً بحرياً أو جوياً) يقع داخل الحدود الجغرافية أو الإقليمية للدولة ، ويخضع لكافة التشريعات السارية فيها باستثناء التشريع الضريبي والجمركي . ويعني ذلك أن هذه المنطقة تعتبر كأنها واقعة خارج حدود الدولة من الناحية الجمركية (بصفة خاصة) والضريبية بصفة عامة . ويُسمح للبضائع الأجنبية المستوردة بالدخول إلى هذه المنطقة من الخارج (أو الداخل أحياناً) دون دفع ضرائب الاستيراد عنها ، وكذلك يمكن إعفاء الدخول المتحققة من الأنشطة العاملة في المنطقة الحرة من الضرائب المفروضة على مثيلتها في الداخل . وكذلك تعفى من الضرائب البضائع المصدرة من المنطقة الحرة إلى الخارج ، أما في حالة عبور هذه البضائع لحدود المنطقة الحرة إلى داخل الدولة فإنه يتعين أن تدفع عنها الضريبة الجمركية المستحقة .

ويهدف نظام المناطق الحرة إلى : تنمية النشاط الصناعي والتجاري ، تشغيل العمالة الوطنية وخفض معدلات البطالة ، واكتساب هذه العمالة الخبرة والمهارة نتيجة عملها في المشروعات الأجنبية المستخدمة للفن الإنتاجي الحديث داخل المنطقة الحرة ، وإنعاش الاستهلاك ورفع مستوى الدخول في السوق الداخلية ، ونقل التكنولوجيا المتطورة ، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية، ومن ثم رفع معدلات الاستثمار القومي[1].

---

(١) تعتبر المنطقة الحرة التي أنشئت بجبل علي _دبي) منذ عام ١٩٨٥ مثالاً جيداً وناجحاً للمناطق الحرة في دولة الإمارات بصفة خاصة ، وعلى المستوى الخليجي بصفة عامة .

المبحث الخامس

الازدواج الضريبي

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي من المشكلات الضريبية الهامة على المستويين المحلي والدولي . وقد حظيت هذه المشكلة باهتمام واضح من قبل الفكر المالي والقانوني والاقتصادي . كما بذلت وما تزال تبذل جهود نشطة لإيجاد الحلول العملية لها من خلال التعديلات التشريعية على المستوى المحلي من ناحية ، والاتفاقيات الثنائية والجماعية الدولية من ناحية أخرى . ويرجع ذلك إلى الآثار الاقتصادية السيئة التي تترتب على هذه الظاهرة ، إذ أنها تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي مما يعرقل النشاط الاقتصادي ، ومن ثم يقل انتقال وتدفق العمال ورؤوس الأموال بين الدول وتضعف علاقاتها الاقتصادية . كما أن زيادة العبء الضريبي على المستوى المحلي ، يضعف من الأنشطة الصناعية والتجارية المنتجة للدخول ، ويؤدي إلى خفض معدلات الاستثمار الإنتاجي ، ومن ثم إضعاف الإنتاج والدخول والادخار .

ويمكن تناول هذه الظاهرة بإيجاز من خلال إيضاح مفهومها وأسباب انتشارها وشروطها ، وأنواعها ، وكيفية مواجهتها .

أولاً : مفهوم الازدواج الضريبي وشروط وجوده :

١- المفهوم :

يقصد "بالازدواج الضريبي" بصفة عامة : إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة ، لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة لها(أو من النوع ذاته) ، بالنسبة لذات المال (الوعاء) ، وعن نفس المدة .

ويعني هذا التعريف : ضرورة توافر شروط أربعة لتحقق الازدواج الضريبي هي : أن يكون الشخص واحداً ، وأن تكون الضريبة المفروضة عليه

أكثر من مرة ضريبة واحدة أو من ذات النوع ، وأن يكون المال أو (الوعاء)موضوع الضريبة واحداً ، وأن تكون المدة المفروضة عنها الضريبة واحدة.

٢ـ الشروط :

الشرط الأول : وحدة الشخص : ويعني هذا الشرط فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص (مع توافر بقية الشروط الأخرى).وفي حالة خضوع الشركات لنفس الضريبة التي يخضع لها الفرد المساهم فيها ، فإن الازدواج القانوني لا يتحقق بسبب اختلاف الشخص الاعتباري (الشركة) عن الشخص الطبيعي (المساهم) .

ورغم ذلك ، فإن فرض الضريبة ذاتها على أرباح الشركة ستنقص من نصيب المساهم في الأرباح ومن ثم يكون ضرر الازدواج الضريبي قد وقع ، ولكنه ازدواج اقتصادي أو فعلي .

الشرط الثاني : وحدة الضريبة المفروضة أكثر من مرة :والضريبة المفروضة على الشخص ذاته للمرة الثانية أو الثالثة : قد تكون ذات الضريبة التي فرضت في المرة الأولى ، أو قد تكون ضريبة مشابهة لها من نفس النوع وإن اختلفت تسميتها ، فإذا ما فرضت ضريبة على الدخل ، ثم فرضت ضريبة منخفضة السعر على رأس المال بحيث يتم دفعها من الدخل ذاته ، فإن الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية يكون قد تحقق[1] وإذا خضع الدخل ذاته

---

(١) مثال ذلك: قطعة أرض قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه ، وتنتج دخلاً قدره ٣٠٠٠جنيه ، فإذا كان سعر الضريبة٢٠٪ من الدخل ، فإن قيمة الضريبة المستحقة تكون ٦٠٠ جنيه . وإذا أرادت الدولة زيادة حصيلة الضريبة بمقدار النصف أي بـ٣٠٠ جنيه ، فهنا إما أن تزيد السعر إلى ٣٠٪ ، أو تفرض ضريبة أخرى على رأس المال (الأرض) بسعر ١٪ لتحصل على نفس النتيجة . وفي حالة الأخذ بالطريقة الثانية فإن ظاهرة الازدواج الضريبي تتحقق من الناحية الاقتصادية ، أما في حالة الأخذ بالطريقة الأولى فأن الازدواج يتحقق من الناحية القانونية : راجع في ذلك :

- د/ عبد الهادي النجار ، :" مبادئ الاقتصاد المالي " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ص ٢١٣ .

لضريبتين من نفس النوع على اختلاف تسميتهما (مثل الضريبة على المرتبات والضريبة على كسب العمل) تحقق الازدواج القانوني[1].

الشرط الثالث : وحدة المادة الخاضعة للضريبة : ويعني ذلك أن يخضع ذات الوعاء لنفس الضريبة أكثر من مرة ، وسواءً كان هذا الوعاء دخلاً أم رأس مالاً . فإذا فرضت ضريبة على الدخل وأخرى على رأس المال ، وطولب ذات الشخص بدفعهما ، فهنا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي وإنما نكون أمام جمع للضرائب وهو أمر مقبول في النظم الضريبية التي تطبق الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة المصدر[2].

وقد يدفع الشخص ضريبة متكررة عن ذات الدخل في مناسبات مختلفة، كأن يدفع ضريبة على أرباحه من الأسهم المتحققة في فترات مختلفة ، أو يدفع الموظف الضريبة عن راتبه الذي يحصل عليه كل شهر ، ففي هذه الحالات نكون أمام تكرار للضريبة ، ولا يعد ذلك ازدواجا ضريبياً ولا جمعاً بين ضرائب مختلفة .

الشرط الرابع : وحدة المدة (الفترة الزمنية) ، التي تفرض عنها الضريبة: أي أن تفرض الضريبة أكثر من مرة في نفس المرة ، أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل الممول المتحقق في سنة معينة ، ثم فرضت ذات الضريبة مرة أخرى على دخله المتحقق في سنة أخرى فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي لعدم وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة . والواقع أن هذا الشرط ليست له أهمية بالنسبة للضرائب على الدخل ، ويمكن لشرط وحدة المادة (الوعاء)أن يغني عنه ، إذ أن اختلاف المدة يؤدي حتماً إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة ،

---

(١) مع افتراض توافر بقية الشروط الأخرى (وحدة الشخص ، والوعاء ، والمدة أو المناسبة) .

(٢) ومثال ذلك :أن يدفع مزارع ضريبة على ملكيته العقارية من الأرض الزراعية ، ثم يدفع ضريبة أخرى على أرباحه من الاستغلال الزراعي ، وضريبة ثالثة (الدمغة) على الصفقات التي يعقدها بمناسبة هذا الاستغلال .

فالدخل المتحقق في عام معين يختلف حتماً عن الدخل المتحقق في عام آخر (حتى لو تساوى الدخلان في القيمة) . وفي مجال رأس المال ، لا يؤدي دائماً اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة ولذلك فإن هذا الشرط يظل يحتفظ باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال .

ثانياً : أسباب وجود الازدواج الضريبي .

يمكن إرجاع هذه الأسباب ، سواء داخل الدولة أو خارجها ، إلى ما يأتي :

١ - زيادة أعباء الدولة المالية وحاجتها إلى مزيد من الإيرادات العامة لتمويل الإنفاق العام ، تدفع الدولة إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي .

٢ - رغبة المشرع الداخلي في التمييز في المعاملة الضريبية بين الفئات المختلفة من الممولين ، وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم ، فضلاً عن الضريبة العامة التي تفرض عليهم جميعاً .

٣ - رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب ، وذلك عن طريق تقسيم السعر المقرر بين ضريبتين من النوع نفسه[١].

٤ - انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة ، وانتشار الشركات المساهمة التي يتعامل فيما تصدره من أسهم وسندات أفراد ومؤسسات من مختلف الدول .

٥ - اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف لفرض الضريبة على دخله وأياً كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية .

٦ - يرجع السبب الرئيسي في وقوع الازدواج الضريبي الدولي إلى اختلاف التشريعات الضريبية - التي يتميز كل منها بالاستقلال عن الآخر في كل

---

(١) مثلما كان عليه الحال بالنسبة للتشريع الضريبي المصري فيما يتعلق بضريبتي الدفاع والأمن القومي قبل التعديل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار الضريبة على الدخل .

دولة - فيما يتعلق بالأخذ بمعايير متنوعة لفرض الضرائب . فقد يأخذ بعضها بمعيار التبعية السياسية (جنسية الممول) ، ويأخذ البعض الآخر بمعيار التبعية الاقتصادية (موقع المال أو الاستثمار المنتج للدخل) ، كما يأخذ البعض الآخر بمعيار التبعية الاجتماعية (إقامة الممولين) .

٧ - سهولة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة .

٨ - اختلاف المراكز المالية للدول ، وتباين سياساتها نحو تشجيع استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب ، أو المحافظة على أموال رعاياها لاستثمارها في الداخل . فإذا كانت الدولة دائنة ورغبت في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة على أساس الإقامة وتعفي أموال رعاياها في الخارج تشجيعاً على الاستثمار في الخارج . وإذا كانت الدولة مدينة ، فإنها تفرض الضريبة على أموال رعاياها في الخارج من أجل دفعهم على استثمارها في الداخل ، كما تخضع الاستثمارات الأجنبية في الداخل للضرائب المحلية بأسعار معقولة أو تقرر إعفاء هذه الاستثمارات من الضرائب المحلية تشجيعاً لقدومها إلى الداخل[1].

ثالثاً : أنواع الازدواج الضريبي :

من حيث مدى توافر شروط الازدواج ، يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج قانوني وازدواج فعلي أو اقتصادي . ومن حيث نطاق وجوده ، يمكن تقسيمه إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي . ومن حيث قصد المشرع الضريبي في إحداثه ، يمكن تقسيمه إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود :

(١) راجع : د / عبد الهادي النجار ، مرجع سابق ، ص ٢١٥ .

١ - الازدواج القانوني والازدواج الفعلي (الاقتصادي) :

يتحقق الأول إذا توافرت جميع الشروط سالفة الذكر ، فإن تخلف بعضها مع تحمل الممول نفسه العبء الضريبي أكثر من مرة كان الازدواج فعلياً أو اقتصاديا .

٢ - الازدواج الداخلي والازدواج الدولي :

يكون الازدواج الضريبي داخلياً إذا تحققت شروطه داخل الدولة الواحدة سواء كانت اتحادية أو بسيطة ذات حكومة مركزية واحدة وسلطات محلية متعددة تابعة للحكومة المركزية .

ويتحقق الازدواج الضريبي الداخلي سواء قامت السلطة المركزية بفرض ذات الضريبة أكثر من مرة من قبل الحكومة المركزية ومن قبل السلطة المحلية عن نفس المدة .

أما الازدواج الضريبي الدولي فإنه يتحقق إذا كانت السلطة المالية التي تفرض الضرائب التي يتحقق بها الازدواج تابعة لدولتين أو أكثر . ومثال ذلك : أن يمارس تاجر ينتمي إلى الدولة (أ) نشاطاً تجارياً فيها ، وفي ذات الوقت يباشر نشاطاً في الدولة (ب) عن طريق فرع له فيها . وتقوم دولته (التي يتبعها بالإقامة مثلاً) بفرض ضريبة الأرباح التجارية على دخله المتحقق من نشاطه فيها وفي خارجها أيضاً آخذاً بمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) . وتفرض الدولة (ب) ضريبة على أرباحه المتحققة أيضاً عن نشاطه التجاري فيها (آخذاً بمبدأ التبعية الاقتصادية مثلاً) ، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نظراً لخضوع ذات الشخص لذات الضريبة أكثر من مرة في الدولتين .

٣ - الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود :

غالباً ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصودا من قبل المشرع ، ونادرا ما يكون غير مقصود .

أما الازدواج الضريبي الدولي فغالبا ما يكون غير مقصود ، ونادراً ما يكون مقصودا . ويرجع عدم القصد في الازدواج الضريبي الدولي إلى عدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة ، إذ عادة ما تقوم كل دولة بفرض ضرائبها في ضوء ظروفها الخاصة دون نظر إلى التشريعات الضريبية الأجنبية ، مما قد يؤدي إلى اختلاف الأسس أو المعايير التي تعتمد عليها الدول في فرض الضرائب ومن أمثلة الازدواج الدولي المقصود : قيام الدولة بفرض ضريبة على أرباح استثمارات رعاياها في الخارج رغم سبق علمها بأن هذه الأرباح تخضع للضريبة ذاتها في الدول المستثمرة فيها، ويتم ذلك بغرض منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج .

ومن أمثلة الازدواج المحلي (الداخلي) غير المقصود : تعدد الضرائب المباشرة في الدولة مثل خضوع أرباح الشركات المساهمة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وخضوع توزيعات هذه الشركات على المساهمة فيها للضريبة على إيرادات القيم المنقولة . ويعتبر ذلك ازدواجا فعلياً أو اقتصاديا .

رابعاً : مواجهة الازدواج الضريبي :

١ - على المستوى المحلي (الداخلي) : نظراً لوجود سلطة عليا داخل الدولة ، فإن هذه السلطة تستطيع مراعاة تجنب حدوث الازدواج الضريبي أثناء إشرافها على تقرير القواعد الضريبية المختلفة في تشريعها الضريبي . كما تستطيع أيضاً تنقية التشريعات الضريبية المطبقة فعلاً من النصوص المؤدية لتحقق الازدواج الضريبي خصوصاً إذا كان هذا الازدواج غير مقصود .

٢ - وفي الدول الاتحادية ، عندما تفرض كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات أو الولايات ضرائب متماثلة أو متشابهة على نفس الوعاء لذات الشخص وعن نفس المدة ، فإن تلافي ذلك يكون عن طريق تحديد الاختصاص المالي لكل من السلطات المشار إليها ، بحيث تختص كل سلطة بفرض ضرائب معينة لا يشاركها غيرها في فرضها . وكذلك يمكن تجنب الازدواج الضريبي عن طريق تقسيم حصيلة بعض الضرائب التي يترك اختصاص فرضها إلى الحكومة الاتحادية (أو المركزية) بين الخزائن العامة للدولة وخزائن الولايات أو الإمارات (أو مجالس الحكم المحلي) على أساس نسبة معينة لكل منها .

٣ - وعلى المستوى الدولي : يمكن تلافي الازدواج الضريبي إذا قامت كل دولة من تلقاء نفسها بعدم فرض ضريبة على الدخل التي تفرض الدول الأخرى ذات الضريبة عليه . والواقع إن إتباع هذا الحل غير مطبق إلا في نطاق ضيق جداً بسبب عدم قبول الدولة بسهولة لتأثرها بالقواعد الضريبية التي تقررها التشريعات الضريبية في الدول الأخرى[١]. ومن الناحية العملية ، فإن مواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، تتحقق في الوقت الحاضر من خلال عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الخاصة لتلافي هذا الازدواج ، وسواء كانت هذه المعاهدات ثنائية أو جماعية[٢].

---

(١) لأن التشريعات الوضعية تعتبر انعكاسا لاستقلال الدولة سياسياً واقتصاديا واجتماعيا .

(٢) منذ تأسيسها في أوائل السبعينات من القرن الماضي ، عقدت دولة الإمارات العربية المتحدة العديد من الاتفاقيات الدولية (الثنائية والجماعية) بقصد تجنب الازدواج الضريبي . ومن أحدث هذه الاتفاقيات : اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي التي عقدتها دولة الإمارات مع سوريا بتاريخ ٢٦/٧/٢٠٠٠م .وقد تضمنت أحكام هذه الاتفاقية بعض المزايا و الإعفاءات للمؤسسات الحكومية في البلدين لتسهيل إقامة المشروعات المشتركة وزيادة فرص الاستثمار بينها . كما أخضعت الاتفاقية كذلك أرباح مشروعات النقل البحري (السفن) ومشروعات النقل الجوي (الطائرات) للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مركز إدارة المشروع الفعلي .

- راجع : صحيفة البيان اليومية بتاريخ ٢٧/٧/٢٠٠٠م – العدد رقم ٧١٦٢ ، ص ٣ .

المبحث السادس

التهرب الضريبي

تشكل الضرائب عبئاً على الممولين ، إذ أنها اقتطاع جبري من دخولهم (على نحو مباشر أو غير مباشر) دون أن يعود على كل منهم مقابل أو نفع مباشر كمقابل لها ، ولذلك يسعى البعض منهم إلى مقاومتها ، إما بالتخلص منها ، وإما بنقل عبئها على شخص آخر (الراجعية)[1]. ويكون التخلص من الضريبة (عدم دفعها) على نحو مشروع (تجنب الضريبة) ، أو على نحو غير مشروع (التهرب الضريبي) . وهذا الأخير يؤدي إلى نقض الإيرادات العامة للدولة ومن ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات النافعة للمجتمع ، كما أنه يؤدي إلى عدم توزيع الأعباء العامة توزيعاً عادلا بين الممولين ، إذ يتحمل الأمناء من الممولين هذه الأعباء دون المتهربين . وسنوضح فيما يلي ما يميز تجنب الضريبة عن التهرب من دفعها ، وأسباب التهرب الضريبي ، ووسائل مكافحته.

أولاً : تجنب الضريبة :

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص الشخص من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم . ويطلق البعض على ذلك "التهرب المشروع" ، وهذه تسمية غير موفقة لما يوجد من تناقض بين "التهرب" "والمشروعية"[2] ويتحقق تجنب الضريبة إما بامتناع الشخص عن القيام بالواقعة المنشئة لها (مثال ذلك : الامتناع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضرائب

---

(١) سبقت الإشارة إلى موضوع راجعية الضريبة عند حديثنا عن معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة . ولمزيد من التفصيل حول موضوع "نقل العبء الضريبي أو انعكاس الضريبة" يمكن مثلاً مراجعة : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٣٥٨ وما بعدها .

(٢) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢٤٤ .

الاستهلاك)[1]، وإما عن طريق استفادة الشخص من الثغرات القائمة في صياغة القانون الضريبي (مثال ذلك : عندما لا يخضع التشريع الخاص بضريبة التركات في بلد ما الهبات لهذه الضريبة ، فيلجأ الشخص حال حياته إلى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة ، تجنباً للضريبة - فهنا يكون الشخص قد استفاد من إهمال القانون معالجة موضوع الهبات دون أن يخرق القانون) .

ثانياً : التهرب من الضريبة :

ويقصد به امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها ، مستعيناً في ذلك بكافة أنواع الغش . وبعبارة أخرى يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة علية كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخالفة القانون وتحمل طابع الغش نحوه ، ولذلك فعادة ما يعرف التهرب من الضريبة "بالغش الضريبي" وهو وحده الذي يقصده علماء المالية العامة عند دراستهم للتهرب الضريبي .

ويتخذ التهرب صوراً متعددة ومختلفة وهي صور تختلف من الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة ، وذلك نظراً لاختلاف طبيعة العناصر (الوعاء) التي يفرض عليها هذان النوعان من الضرائب . ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة تقرير الدخل الخاضع للضريبة بأقل من حقيقته ، والمبالغة في تقدير التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة . وفي الضرائب غير المباشرة يقوم الشخص بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة (كما في حالة الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج) عن موظفي الإدارة الضريبية ، أو يعلن قيمة أقل من قيمتها الحقيقية تهرباً من دفع الضريبة جزئياً .

---

(١) قد يكون ذلك التجنب مقصوداً من جانب المشرع بهدف خفض الاستهلاك على سلع معينة .

ثالثاً : أسباب التهرب الضريبي :

١ ـ ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين أي ضعف وعيهم بأهمية الضرائب كأداة هامة من أدوات السياسة المالية تستطيع الدولة من خلالها تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وكذلك تدهور المستوى الأخلاقي لدى الممولين المتهربين الذين لا يعتقدون في أهمية تسديد الضرائب كحق لولي الأمر (الدولة) عليهم .

٢ ـ تبرير المتهربين لأنفسهم بأنهم أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أموالهم المفروض أن يدفعوها إليها في شكل ضرائب ، لا سيَّما وأن فائدة هذه الأموال ستعود عليهم وحدهم بينما ستعود الفائدة على المجتمع كله إذا ما آلت هذه الأموال إلى الدولة .

٣ ـ اعتقاد الممولين المتهربين في سوء توزيع الأعباء العامة على نحو يلقى عليهم عبئاً نسبياً أكبر من غيرهم الذين يتمتعون بمقدرة تكليفية اكبر مع عدم دفعهم لضرائب تتناسب مع هذه المقدرة .

٤ ـ اعتقاد المتهربين بأن الدولة لا تتبع أسلوباً حكيماً في الإنفاق العام وتحقيق إشباع الحاجات العامة الأساسية للمواطنين .

٥ ـ ضعف الجزاءات القانونية المقررة كرادع للتهرب الضريبي .

رابعاً : وسائل المكافحة :

١ ـ تدعيم الوعي الضريبي والأخلاقي لدى الموطنين .

٢ ـ مراعاة التشريع الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية بهدف عدالة توزيع الأعباء العامة .

٣ ـ التزام الدولة بضوابط الإنفاق العام .

٤ ـ تقرير جزاءات قانونية رادعة على المتهربين من دفع الضرائب .

٥ ـ تحصيل الضرائب عند المنبع ، أو تحت يد الغير .

٦ - تقرير حق اطلاع الإدارة الضريبية على كل ما يفيد في إيضاح المركز المالي للممول .

٧ - الاعتماد على تبليغات الغير مع تقرير مكافآت مالية لمن يرشدهم عن المتهربين .

٨ - تقرير حق الإدارة الضريبية في الاستيلاء على السلع المستوردة بالقيمة التي يعلنها الممول .

٩ - تدعيم التعاون الدولي عن طريق عقد اتفاقات دولية تهدف إلى مكافحة التهرب الضريبي وخاصة عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في هذه المكافحة .

المبحث السابع

تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة قيام الإدارة الضريبية المختصة بالحصول على حق الخزانة العامة من الضرائب المقررة طبقاً للقانون وفي المواعيد المحددة لذلك . كما يقصد به التزام الممولين بسداد الضرائب المستحقة عليهم للإدارة الضريبية بالطرق وفي المواعيد المحددة قانوناً .

ويعتبر التحصيل آخر المراحل في مجال التنظيم الفني للضريبة حيث تسبقه مراحل متعددة تتمثل في إصدار القانون المنظم لأحكام الضريبية ثم حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ثم تقدير وعاء الضريبة بإحدى الطرق التي أشرنا عليها فيما سبق (التقدير الإداري ، العشوائي ، الجزافي ، التقدير بناء على الإقرار الصادر من الممول) .وبعد التقدير يتم ربط الضريبية بصدور قرار من الإدارة الضريبية يحدد التزام الممول بمقدار الضريبة المستحقة قبل تحصيلها .

وتجدر الإشارة إلى أن الواقعة المنشئة للضريبية - ولا سيما في الضرائب المباشرة تجعل الممول قابلاً للالتزام بدفع الضريبة ، أما التزامه فعلا بالدفع فلا يتحقق إلا بعد ربط الضريبة عليه . وفي الضرائب الغير مباشرة وخصوصاً الضرائب الجمركية فإن الواقعة المنشئة للضريبة والتي تتمثل في اجتياز السلع المصدرة أو المستوردة لحدود الدولة الوطنية تجعل المستورد أو المصدر قابلا للالتزام بالضريبية أما الالتزام الفعلي بالدفع فلا يتحقق إلا بالإفراج النهائي عن البضائع المستوردة أو المصدرة . ويعتبر تحديد الواقعة المنشئة للضريبية أمراً هاماً ليس فقط لمعرفة وقت نشأة الضريبة في ذمة الممول ولكن أيضا لمعرفة سعر الضريبة واجب التطبيق .

والقاعدة العامة هي أن تُحصَّل الضريبة نقداً لا عيناً ، وفي حالات معينة يمكن قبول السندات الحكومية (أو تلك التي تضمنها الحكومة) وفاء لدين بعض الضرائب وذلك لتشجيع الأفراد على الاكتتاب فيها . ومن القواعد المقررة في كثير من الدول : عدم قبول طلب الممول المربوط عليه الضريبة الوفاء بها عن طريق المقاصة مع دين له على الحكومة وذلك لتمكين الدولة من مواجهة النفقات العامة التي تتقرر غالباً في ضوء تقدير الإيرادات العامة .

وسنوضح فيما يلي وبإيجاز طرق تحصيل الضريبة وضمانات هذا التحصيل :

أولا : طرق التحصيل :

١- **الدفع المباشر بمعرفة الشخص المكلف نفسه :** وهذا هو الأصل العام في تحصيل كثير من الضرائب المباشرة على الدخل وبعض الضرائب غير المباشرة (كالضرائب الجمركية) حيث يلتزم هذا الشخص بتوريد مبلغ الضريبة المستحقة إلى الإدارة المالية المختصة .

٢- **الدفع غير المباشر :** حيث يلتزم شخص آخر (غير المكلف بالضريبة) بتوريد الضريبة المستحقة أو دفعها بصفة نهائية :

أ) ففي الضرائب الغير مباشرة على الإنتاج أو الاستهلاك تحصل الضريبة من المنتج أو التاجر أو المستورد ثم يقوم هؤلاء بدورهم بتحصيلها من المستهلك (الشخص المكلف حقيقة بسداد الضريبة) عن طريق رفع ثمن السلعة المنتَجة أو المباعة أو المستوردة بمقدار الضريبة.

ب) وفي بعض الضرائب المباشرة (كالضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على إيرادات القيم المنقولة) تتمثل طريقة التحصيل في "الحجز من المنبع" حيث تلتزم الجهة التي تتولى صرف المرتبات والأجور أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات بخصم قيمة الضريبية من هذه الدخول قبل صرفها

أو توزيعها ثم تتولى بعد ذلك توريدها إلى إدارة الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً .

٣ ـ **في ضرائب الدفعة :** (وهي ضرائب غير مباشرة) تحصل قيمة الضريبة عن طريق وضع طوابع الدمغة على المحررات التي ينص عليها القانون وهي المحررات أو المستندات أو الوثائق المراد التصديق عليها أو توثيقها أو تسجيلها[١] . ويلاحظ أن هذه الطريقة لا تنفى التحصيل النقدي للضريبة إذ يقوم المكلف بالضريبة بدفعها إلى بائعي هذه الطوابع الذين يقومون بدورهم بتوريد حصيلة البيع إلى مصلحة الضرائب .

وأيا كانت طريقة التحصيل فان التشريع الضريبي يجب أن يراعى مبدأ أو قاعدة "الملاءمة" والتي تعني التوفيق بين صالح الخزانة العامة في حصولها على الحصيلة الضريبية مرة واحدة في أقرب فرصة ممكنة ، وصالح الممولين في قيامهم بدفع الضرائب المستحقة عليهم في أكثر الأوقات ملاءمة لهم وتقسيطها بقدر الإمكان .

ثانياً ضمانات التحصيل :

عادة ما ينص التشريع الضريبي على تقرير مجموعة من الضمانات التي تطمئن معها الدولة على إمكانية التحصيل للضرائب من أجل تغطية النفقات العامة ومن أهم هذه الضمانات[٢] :

١- تقرير حق امتياز عام للدولة على كافة أموال الممول ، ومن ثم فإن دين الضرائب يستوفى قبل غيره من الديون الأخرى ما عدا المصروفات القضائية التي صرفت للاحتفاظ بأموال المدين الضامنة لديونه .

---

(١) وتستخدم هذه الطريقة بكثرة في الوقت الحاضر عند تحصيل رسوم استخراج شهادات الهجرة والجوازات ورسوم التوثيق للشهادات بالسفارات والقنصليات التابعة لوزارة الخارجية أو وزارة التعليم .

(٢) يلاحظ أن ما يقرره التشريع الضريبي من وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ، يعتبر من الضمانات الهامة لتحصيل الضرائب .

٢- إجازة التنفيذ الجبري بالطريق الإداري (الحجز الإداري) على أموال المدين بالضريبة إذا لم يقم بالدفع في المواعيد المحددة ، و لا يقتصر حق الدولة على توقيع الحجز التنفيذي الإداري (أي دون سلوك الطريق القضائي) على أموال المدين الموجودة تحت يده بل قد يتعداه إلى ما قد يكون له لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غيرها سواءً كانت مستحقة حالاً أو مستقبلاً.

٣- في بعض التشريعات الضريبية ، يكون من حق مدير عام مصلحة الضرائب -استثناءً من أحكام قانون المرافعات- إصدار أمر بحجز الأموال التي يراد استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت ، وذلك إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع ، وتعتبر هذه الأموال محجوزة تحفظياً بمقتضى هذا الأمر ، ولا يجوز التصرف فيها إلا برفع الحجز بحكم من المحكمة ، أو بقرار لاحق من المدير العام للضرائب .

٤- يجب على الممول المبادرة بدفع الضرائب المستحقة حتى لو عارض في دفعها، فالمنازعة في مقدار الضرائب المستحقة لا ترتب وقف الدفع (الدفع أولاً ثم الاسترداد فيما بعد إن كان بحق) .

٥- تقرر بعض التشريعات الضريبية اعتبار أموال الممول وزوجته وأولاده القصر ضامنة للوفاء بدين الضريبة .

٦- في كافة التشريعات الضريبية تُقَرَّر جزاءات جنائية ومدنية على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية أو التهرب من دفع الضرائب .

٧- تعتبر طريقة الحجز من المنبع - كإحدى طرق تحصيل الضرائب المباشرة من الضمانات الهامة لتحصيل الضرائب ، حيث لا توجد مصلحة للجهة المكلفة بتوريد مبلغ الضريبة في التهرب من دفعها ، لأنها لن تتحمل بعبئها ، وكذلك فإن هذه الطريقة لا تمكن المكلف القانوني بالتهرب من

الدفـع ، لأنه سيحصل على دخله من هذه الجهة بعد أن تكون الضريبة قد خصمت منه .

٨- لا شـك أن تدعيم الوعي الضريبي لدى الممولين ، والتزام الدولة بتنفيذ ضوابط الإنفاق العام ، والتوزيع العادل للعبء الضريبي بين الممولين ، يعتبر مـن أهـم الضـمانات ، ليـس فقـط لتحصيل الضرائب ، وإنما أيضاً لتمكين الدولة من تحقيق أهداف سياستها المالية .

الفصل الرابع

القروض العامة

في ظل الرؤية الجديدة للمالية العامة ، ولا سيما منذ أوائل الثلاثينات من القرن العشرين ، حيث بدأ التحول من فكرة "الدولة الحارسة" إلى فكرة "الدولة المتدخلة" ، تغير دور المالية العامة بعناصرها الثلاث (النفقات والإيرادات والميزانية العامة للدولة) من مالية "محايدة" إلى مالية "وظيفية" ، ولم يعد التوازن المالي مبدأً مقدساً ، فقد حل محله مبدأ التوازن والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي . وكان طبيعياً في إطار هذا التوجه – أن تتطور نظرة الفكر الاقتصادي والمالي للقروض العامة باعتبارها مصدراً للإيرادات العامة من ناحية، وأداة مالية هامة يمكن استخدامها للإسهام في تحقيق هذا التوازن الاقتصادي والاجتماعي من ناحية أخرى .

ولم تعد القروض العامة "شراً دائماً" أو لا تبررها إلا ظروف الدفاع القومي الاستثنائية ، أو أن على الدولة أن تحطم القرض أو انه سيحطمها ، كما يذهب إلى ذلك الفكر التقليدي[1]، بل – على العكس من ذلك – وجد التوجه الجديد في التوسع في الإنفاق العام – حتى في حالة عدم كفاية الإيرادات العامة – وبالتالي في الخروج على مبدأ توازن الميزانية ، عاملاً من عوامل التوازن الاقتصادي . ومن ثم أضحى

(١) نجد مثلاً دافيد هيوم D. Hume وهو أحد كتاب القرن الثامن عشر ، قد بنى عداءه للقروض العامة على أساس أسباب ثلاثة : فوائد القروض تزيد من تكاليف المشروعات العامة ، وتخلق طبقة من المتعطلين الذين يعيشون على إيرادات الفوائد ؛ كما أن استمرار الحكومة في الاقتراض سيؤدي حتماً إلى إفلاس الدولة . كما ذهب آدم سميث A. Smith (مؤسس المدرسة الكلاسيكية) إلى أن الضرائب التي تفرض لدفع فوائد القروض تستقطع من الطبقات المنتجة في المجتمع ، تدفع إلى طبقة غير منتجة (حاملي السندات) ، وسيؤدي ذلك إلى تدهور إنتاجية القطاعات المنتجة وتشجيع رؤوس الأموال على مغادرة البلاد .

مسموحاً بوجود عجز في الميزانية ، أي إمكانية الالتجاء إلى القروض العامة لتغطية النفقات العامة ، سواء كانت استثمارية أم استهلاكية ، مادام في ذلك ضماناً لتحقيق زيادة الطلب الفعلي ، وقضاءً على حالة من الكساد يعاني منها الاقتصاد القومي في البلاد المتقدمة[1]. وفي الدول النامية ، أضحى الالتجاء إلى القروض العامة الداخلية أمراً عادياً لتغطية عجز الميزانية العامة للدولة من ناحية ، وإلى القروض العامة الخارجية لمواجهة العجز في موازين مدفوعاتها الدولية من ناحية أخرى[2]. وفي هذين النوعين من الدول ، أصبح في إمكان القروض العامة الداخلية – وحيث تقل فرص الاستثمار الخاصة، وتفيض المدخرات عن حاجة السوق – أن تجد لهذه المدخرات فرصة للتوظيف ، تحقيقاً لاستمرار النمو الاقتصادي ، وتفادياً لوقوع الأزمة الاقتصادية في صورة التضخم وانخفاض القوة الشرائية للنقود .

وفي دراستنا للقروض العامة كمصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، سنكتفي هنا بإيضاح كل من النقاط التالية :

- مفهوم القرض العام وما يميزه عن الضريبة[3].

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٥٤١ .

(٢) في مصر مثلاً ، قفز رصيد الدين العام المحلي من حوالي ٤.٨ مليار جنيه مصري في عام ١٩٧٥ ، إلى نحو ٢٩.٢ مليار ج . م في عام ١٩٨٥ ، ثم إلى ١٦٧.٩ مليار ج . م في عام ١٩٩٧ . رادع في ذلك : صندوق النقد العربي ، "سياسات وإدارة الدين العام في البلدان العربية" ، سلسلة بحوث ومناقشات حلقات العمل ، العدد الرابع (من ٢٨ إلى ١٩٩٨/٣/٣١) ، أبو ظبي ١٩٩٨ ص ١٥٨ .

(٣) تثير دراسة القرض العام – على عكس الضريبة – خلافاً واسعاً حول طبيعته ، وعلى وجه الخصوص حول طبيعة العبء الاقتصادي الذي يترتب عليه ، وحول تحديد الجيل الذي يتحمله (أي حول دوره في توزيع العبء المالي العام) . كما تثير هذه الدراسة أيضاً خلافاً حول مدى ملاءمة الالتجاء إليه ، أي حول طبيعة النفقات العامة التي يجوز تغطيتها به . كما تثير كذلك خلافاً حول الآثار الاقتصادية والاجتماعية التي تنتج عند عقده ورده . ولكننا سنكتفي في هذا المجال بإبراز أهم وجوه الاختلاف بينه وبين الضريبة بصفة عامة . ومن أجل مزيد من التفصيل حول آثار القرض العام ، راجع مثلاً دراستنا : "في بعض الآثار المترتبة على الدين العام المحلي" ، مجلة الأمن والقانون ، صادرة عن كلية شرطة دبي ، العدد الثاني – يوليو ١٩٩٨ ، ص ٤٦٠ وما بعدها .

- أنواع القروض العامة .
- التنظيم الفني للقروض العامة .

المبحث الأول

مفهوم القرض العام وما يميزه عن الضريبة

أولاً : المفهوم :

القرض العام Public debt هو المبلغ النقدي الذي تقترضه الدولة (أو أحد أشخاص القانون العام) من الغير (الأفراد أو المؤسسات المالية الخاصة أو العامة الوطنية أو الدولية أو الدول الأخرى) مع التعهد برده إليه مع دفع الفوائد المستحقة طبقاً للشروط المحددة .

وغالباً ما تلجأ الدولة إلى عقد القروض العامة حينما تصل الطاقة الضريبية القومية إلى حدها الأقصى ، بحيث لا يصح للدولة مواصلة الاعتماد على مزيد من الضرائب ، وإلا أدى ذلك إلى تدهور النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة . ويعني ذلك أن القرض العام يمثل وسيلة فعالة تتمكن بها الدولة من تجميع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة (أو الضرائب المحلية) الحصول عليها .

ثانياً : ما يميز القرض العام عن الضريبة :

١ — يتشابه القرض العام مع الضريبة في عدة أمور من أهمها :

أن كلاً منهما يدفع نقداً ، وأن كلاً منهما يعد مصدراً للإيرادات العامة للدولة ، ويجب أن يصدر قانون بكل منهما ، كما أن كلاً منهما يشكل وسيلة لمساهمة الأفراد في تحمل الأعباء المالية للدولة .

٢ — إلا أن القرض العام يتميز عن الضريبة في وجوه متعددة منها :

أ) كقاعدة عامة ، تلتزم الدولة برد القرض ، بينما تدفع الضريبة بصفة نهائية .

ب) تدفع الضريبة جبراً ، وتحصل عليها الدولة من الأفراد بما لها من سلطة عامة ، بينما يدفع القرض العام كمساهمة اختيارية - كقاعدة عامة - لمن يشاء من الأفراد أن يستثمر أمواله في مجال تدعيم موارد الدولة .

ج) تخصص حصيلة القرض العام على وجه معين يحدده القانون الذي يسمح للحكومة بعقد القرض ، بينما لا تخصص حصيلة الضرائب للإنفاق على وجه معين ، طبقاً لقاعدة معروفة في فن الميزانية هي قاعدة عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة .

د) يمكن لحصيلة الضرائب أن تستخدم في رد قيمة القروض العامة ، بينما لا تستخدم حصيلة القروض العامة في رد الضرائب لأن الضرائب - كما ذكرنا - تدفع بصفة نهائية ولا ترد .

هـ) الضرائب تدفع بلا مقابل مباشر يعود على المكلف بها ، بينما يحصل المقرضون على فوائد عن قيمة ما أقرضوه للدولة[1].

ومع التطور ، شهد العصر الحديث تقارباً بين القرض العام والضريبة ، حيث تقلصت إلى حد كبير هذه الاختلافات بينهما ، ويتضح ذلك فيما يلي :

أ) أصبحت الدولة تلجأ أحياناً إلى إصدار قروض إجبارية يلتزم الأشخاص الذين يحدد هم قانون إصدار القرض بالاكتتاب فيها ، وقد تكون هذه القروض بلا فائدة أو بفائدة رمزية . وهنا تجمع صفة الإجبار بين القرض والضريبة .

---

(١) ويضاف إلى وجوه الاختلاف هذه وجه آخر يتمثل في أن القانون الذي يصدر بإقرار القرض العام لا يتضمن قواعد آمرة كما هو الحال في سائر القوانين الأخرى ومنها قانون الضرائب ، ذلك أن كل ما يتضمنه قانون القرض العام يتمثل في موافقة البرلمان على التجاء الحكومة إلى إصدار قرض معين وتقرير شروطه الأساسية ، فهو قانون شكلي وليس موضوعياً .

ب) في القـروض المؤبدة ، وحيث لا تلتزم الدولة عند إصدارها بالسداد خلال مدة معينة ، يقترب القرض العام من الضريبة .

ج) قـد لا تخصـص القـروض العامة للإنفاق على مشروعات معينة ، فالدولة قد تفرض بعض هذه القروض لمجرد تغطية عجز طارئ في الميزانية العامة . وفي أوقات الأزمات والحروب فإن القروض العامة لا تخضع لأي تخصيص. وفي ذات الوقـت يمكـن لحصـيلة بعـض الضـرائب أن تخصص للإنفاق في وجـوه معيـنة . وكـل ذلـك يؤكـد اقـتراب القـرض العـام من الضريبة ، واقتراب الضريبة من القرض العام[1].

---

(١) يتشابه القرض العام بعد عقده واعتباره ديناً في ذمة الدولة مع ديون الدولة الأخرى (كالمرتبات والمعاشات والتعويضات التي يحكم بها على الدولة) إلا أن القرض العام يختلف عن هذه الديون عند تسجيله في الميزانية العامة ؛ فديون الدولة – عدا القروض العامة – لا تظهر إلا في جانب واحد هو جانب النفقات العامة ، أما القرض العام فإنه يظهر في جانب الإيرادات العامة عند عقده وتحصيل قيمته ، ويظهر في جانب النفقات العامة وقت الوفاء به.

المبحث الثاني

أنواع القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة إلى أنواع متعددة طبقاً لمعايير متنوعة يؤسس عليها هذا التقسيم : القروض الداخلية والخارجية (طبقاً لنطاق القرض)، والقروض الإجبارية والاختيارية (طبقاً للحرية في الاكتتاب) ، والقروض المؤبدة والمؤقتة (طبقاً لتحديد مدة القرض) :

أولاً : القروض الداخلية والقروض الخارجية :

ومعيار هذا التقسيم هو "النطاق المكاني للقرض" حيث يعتبر القرض العام داخلياً عندما يكون المكتتبون فيه (المقرضون) من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين في الدولة ، وبعبارة أخرى عندما يكون السوق المالي الذي يعقد فيه القرض داخل الدولة . ويكون القرض العام خارجياً عندما يكون المكتتبون فيه هم الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين خارج الدولة ، عندما يكون السوق المالي الذي يعقد فيه القرض خارج الدولة .

وإضافة لذلك ، توجد وجوه أخرى للتمييز بين القروض الداخلية والخارجية ، كما أن الآثار الاقتصادية والسياسية المترتبة على كل منهما تختلف بالنسبة لأي منهما عن الآخر :

١ – ما يتميز القرض الداخلي به عن القرض الخارجي :

أ) يعقد القرض الداخلي (الوطني) لتغطية نفقات حرب وطنية أو تعمير ما سببته الكوارث الطبيعية أو سداداً لالتزام أجنبية على الدولة أو لمجرد تغطية عجز طارئ في الميزانية العامة . بينما يعقد القرض الخارجي بصفة عامة – إما بسبب عدم كفاية رؤوس الأموال الوطنية للقيام بالمشروعات

الإنتاجية الضرورية ، وإما لعدم كفاية حصيلة الدولة من العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها الدولية .

ب) يمكن للقرض الداخلي إن لا يتضمن أية مزايا للمكتتبين ، وبالنسبة للفائدة المقررة ، فإنها يمكن أن تكون رمزية ، أما القرض الخارجي فإن عقده يستلزم تقديم ضمانات ومزايا وفوائد لجذب المدخرات الأجنبية .

ج) غالباً ما يدفع المكتتبون في القرض الخارجي قيمة اكتتابهم بالعملة الأجنبية ، بينما يدفع الاكتتاب في القرض الداخلي بالعملة المحلية .

د) يمكن تحويل القرض الداخلي إلى قرض خارجي إذا تحولت ملكية سندات القرض إلى أشخاص منتمين إلى دول أخرى ، كما يمكن تحويل القرض الخارجي إلى قرض داخلي عندما يشتري المواطنون أو المقيمون في الدولة سندات القرض من الأجانب[1].

٢ – اختلاف الآثار الاقتصادية والسياسية :

أ) بالنسبة للثروة القومية : القرض الداخلي عبارة عن إعادة توزيع لجزء من الثروة القومية لصالح الدولة ، ومن ثم فإن عقده لا يؤدي إلى زيادة هذه الثروة . كما أن رده لا يؤدي إلى إنقاصها لأن هذا الرد ليس إلا إعادة توزيع الجزء من الثروة لصالح المكتتبين داخل الدولة . أما القرض الخارجي فإنه يؤدي – عند عقده – إلى زيادة الثروة القومية لأنه ينقل جزءاً من ثروة البلاد الأخرى إلى الدولة . كما أنه (أي القرض الخارجي) يؤدي إلى إنقاص الثروة القومية عند رده (سداد الأقساط والفوائد) إذ أن جزءاً من هذه الثروة ينتقل إلى الدول الأخرى أو الأفراد التابعين لها الذين اكتتبوا في القرض .

---

(١) في مصر مثلاً : تمت عملية تبديل الديون الأجنبية والوطنية عام ١٩٤٣ .

ب) بالنسبة لسعر الصرف وميزان المدفوعات الدولية : لا يؤثر القرض الداخلي على أي منهما سواء في حالة عقد القرض أو رده ، أما القرض الخارجي فإنه – على عكس من ذلك -- يؤدي إلى تحسين سعر الصرف وحالة ميزان المدفوعات عند إبرامه ، و إلى العكس عند السداد .

ج) بالنسبة للاستهلاك والادخار : يؤدي القرض الداخلي – عند عقده – إلى حرمان الجيل الحاضر من جزء من الإنفاق الاستهلاكي بقيمة هذا القرض، أي أنه يتحمل عبء الادخار لصالح الدولة في حدود هذه القيمة ، بينما يعفى القرض الخارجي الجيل الحاضر من هذا العبء . وعند السداد يحدث العكس ، إذ يتحمل الجيل اللاحق (أي المعاصر للسداد) بعبء الادخار والحرمان من جزء من الإنفاق الاستهلاكي لصالح الأجانب بالنسبة للقرض الخارجي ، وتتحمل الدولة بعبء الادخار وإنقاص الإنفاق العام لصالح المكتتبين في الداخل بالنسبة للقرض الداخلي .

د) بالنسبة للآثار السياسية : يؤدي القرض الخارجي إلى خطر التدخل الأجنبي (من الدولة المقرضة) في الشئون الداخلية للدولة المدينة (المقترضة) . وقد شهد التاريخ المصري ذلك في عهد الخديوي إسماعيل في أواخر القرن التاسع عشر .

وفي الوقت الحاضر تعاني معظم الدول النامية من الأعباء الثقيلة للمديونية الخارجية ، والتي أدت إلى جعل هذه الدول في شبه تبعية اقتصادية وسياسية للدول الدائنة المتمثلة في مجموعة الدول الصناعية المتقدمة واليابان والولايات الأمريكية المتحدة . أما القروض العامة الداخلية فلا تثار بشأنها هذه المخاطر .

ثانياً : القروض الاختيارية والقروض الإجبارية :

الأصل أن يكون القرض العام اختيارياً ، أي أن الأفراد (المقرضين) يكون لهم مطلق الحرية في الاكتتاب أو عدم الاكتتاب في سنداته . وإن كانت الدولة تحدد وحدها شروط القرض ، ولا يكون للمقرض إلا أن يقبل أو أن يرفض دون مناقشة هذه الشروط ، فإن ذلك ما يبرر اعتبار هذه القروض الاختيارية نوعاً من عقود الإذعان .

وفي حالات معينة تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية[1]. وتتمثل هذه الحالات في ضعف ثقة الأفراد في الدولة ، وفي ظروف التضخم حيث ترغب الدولة في امتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد والمشروعات عن حاجة السوق ، وذلك بغرض خفض الطلب الكلي . وكذلك تلجأ الحكومة إلى مد أجل سداد القرض عند حلول هذا الأجل ، ومن ثم فإن حلول هذا الأجل يعني انتهاء القرض مما يعني نشأة قرض إجباري جديد بالإرادة المنفردة للدولة (أي أنها تعيد اقتراض المبالغ التي حل أجلها لمدة جديدة)[2].

ولما كانت سلطة الدولة في إجبار الأفراد على الاكتتاب في قروضها تكون مقصورة على إقليمها ولا تمتد إلى خارج حدودها الإقليمية ، فإن القرض الإجباري لا يكون إلا قرضاً داخلياً ، في حين أن القرض الاختياري قد يكون داخلياً أو خارجياً . ويلاحظ أن القرض

---

(١) مثال ذلك ما قرره المشرع المصري بالقانون رقم ٢١ لسنة ١٩٦٧ من احتجاز جزء من مرتبات وأجور العاملين في الدولة والقطاع العام في صورة قرض إجباري . وكذلك ما قرره من إلزام شركات الأموال بتخصيص ٥٪ من أرباحها الصافية لشراء السندات الحكومية بمقتضى المادة رقم ١٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

(٢) وكثيراً ما تلجأ الدولة ، وهي تقوم بالإصلاح الزراعي أو التأميم ، إلى صرف التعويض في شكل سندات حكومية تستحق الدفع بعد مدة معينة ، وهو ما يشكل قروضاً إجبارية .

الإجباري يقترب من الضريبة بالقدر الذي يبتعد به القرض الاختياري عنها[٣].

ثالثاً : القروض المؤبدة والقروض المؤقتة :

يكون القرض العام مؤبداً أو دائماً إذا كانت الدولة لا تلتزم بالوفاء به (رد قيمته) خلال مدة معينة[١]. وبالطبع فإن التأبيد أو الدوام هنا يكون مقرراً لصالح الدولة دون الدائنين (أي المكتتبين في القرض). ومن ثم فإن هذا القرض يمتاز بترك الحرية للدولة في اختيار الوقت المناسب للتخلص من دين القرض (وجود فائض في الميزانية ، حالة ارتفاع سعر الفائدة في السوق ومن ثم انخفاض سعر سندات[٢] القرض المؤبد ، وهنا تلجأ الدولة إلى شراء ما تستطيع من هذه السندات ، وحالة انخفاض سعر الفائدة ومن ثم ارتفاع سندات سعر القرض ، حيث تلجأ الدولة إلى تبديل الدين)[٣] ورغم هذه المزايا ، فإن التجاء الدولة إلى هذا النوع من القروض يؤدي إلى تراكم الديون وزيادة أعباء الفوائد المدفوعة عنها مما يؤثر سلباً في مالية الدولة .

ويكون القرض العام مؤقتاً إذا حددت الدولة أجلاً معيناً للوفاء به . وهذا القرض قد يكون قصير الأجل أو متوسط الأجل أو طويل الأجل[٤]. وعادة ما تفضل الدولة اللجوء إلى القروض قصيرة الأجل في صورة إصدار ما يعرف بأذون الخزانة العامة Treasury Bills عندما تكون

---

(٣) إلا أن القرض الإجباري – رغم ذلك – يظل بعيداً عن الضريبة لما يتضمنه من التزام الدولة برد المبالغ المقترضة ودفع فوائد عنها إلى المكتتبين فيه .

(١) مع التزامها بدفع فوائده إلى حين حلول موعد السداد .

(٢) أي أن سعر سندات القرض العام يصبح أقل من سعر الإصدار.

(٣) أي إصدار قرض جديد بفائدة أقل ، واستخدام حصيلته في الوفاء بالقرض السابق (المؤبد) .

(٤) عادة ما يكون القرض القصير الأجل لمدة لا تتجاوز سنتين ، والطويل الأجل لمدة أكثر من عشر سنوات ، والمتوسط الأجل لمدة تتراوح بين سنتين وعشر سنوات .

الحكومة في حاجة إلى الحصول على بعض الإيرادات لسد عجز طارئ في الميـزانية العامـة . وعادة ما تكون هذه الأذون قابلة للخصم لدى البنوك الـتجارية ، ولإعـادة الخصـم لـدى البـنك المركـزي. وبذلك فإنها تتمتع بدرجة كبيرة من السيولة لرؤوس أموال المكتتبين فيها .

أمـا القـروض متوسـطة أو طويلة الأجل (القروض المثبتة) ، فإن الدولـة تـلجأ إليهـا لتغطية عجز لا يمكن تفاديه خلال السنة المالية (أي لتغطية نفقات لا تكفي الإيرادات العامة الخاصة بالسنة المالية لتغطيتها)

وفي حالـة قيـام البـنك المركـزي والبـنوك التجارية بالإضافة إلى الأفـراد والمشـروعات ، بشـراء هـذه الأذون ، فـإن ذلـك يؤدي إلى زيادة الكمية النقدية في التداول ، أما عن طريق الإصدار الجديد الذي يقوم به البـنك المركـزي ، وإمـا عـن طـريق توسـع البـنوك التجارية في الائتمان المصـرفي (خـلق الـنقود الكـتابية) ، وإمـا عن طريق خلق وإعادة خصم قيمة هذه الأذون من قبل الأفراد والمشروعات أو البنوك التجارية .

المبحث الثالث

التنظيم الفني للقروض العامة

يستلزم عقد القروض العامة منذ إصدارها وحتى الوفاء بها عدة إجراءات وتنظيمات فنية تتعلق بعملية الإصدار لهذه القروض وأساليبها وشروطها وانقضاؤها .

ويقصد بالإصدار : العملية التي تحصل بها الدولة على المبالغ المكتتب بها في القرض من قبل المكتتبين فيه مقابل تعهدها بردها ودفع فوائدها طبقاً لشروط عقد القرض . وتصدر القروض العامة عادة بناء على قانون تصدره السلطة التشريعية ، وذلك لأن خدمة هذه القروض (دفع فوائدها ورد أصلها) تتم من حصيلة الضرائب[1]. وما دامت الضريبة تفرض بقانون ، فإن القرض العام يجب أيضاً أن يصدر بقانون . إلا أن القانون الذي يصدر به القرض لا يتضمن قواعد آمرة توجه للقائمين في الدولة ، ومن ثم فإنه لا يعدوا أن يكون قانوناً شكلياً[2].

ويستند حق السلطة التشريعية في الموافقة على إصدار القرض العام إلى اعتبارات متعددة أهمها : كفالة رقابة الرأي العام من خلال المناقشات البرلمانية على الأسباب التي دعت إلى عقد القرض ، والرغبة في عدم إتاحة الفرصة للحكومة للتخلص من رقابة البرلمان بالاستغناء عن موافقته على فرض الضرائب اعتماداً على قدرتها على الحصول على أموال أو إيرادات عن طريق إصدار القروض العامة[3].

---

(١) ولذلك ذهب التقليديون إلى اعتبار القرض العام "ضريبة مؤجلة" .

(٢) شأنه في ذلك شأن قانون ربط الميزانية . إلا إذا صدر القانون بقرض إجباري ، لأنه يشتمل في هذه الحالة على قواعد آمرة توجه للقائمين في الدولة .

(٣) راجع د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢٧٤ .

والواقع أن التنظيم الفني للقروض العامة يستلزم إيضاح موضوعات متعددة تتصل بالقيمة التي يصدر بها القرض (مبلغ القرض) ، وأنواع السندات، وطرق الإصدار ، والمزايا المقررة لتشجيع الاكتتاب في القرض ، وكيفية انقضاء القروض العامة . وسوف نشير إلى ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي÷

أولاً : مبلغ القرض :

وهو المبلغ الذي يصدر به القرض العام . وهذا القرض قد يكون محدد القيمية أو غير محدد القيمة :

١ – **القرض محدد القيمة :** وهو القرض الذي تحدد الدولة مقدماً المبلغ المطلوب الاكتتاب به في سنداته ، وتصدر السندات بهذا المبلغ . وغالباً ما يلجأ المكتتبون في هذه الحالة إلى طلب الاكتتاب بمبالغ تزيد عن القيمة المحددة إذا كانت لديهم الثقة الكاملة في مقدرة الدولة على الوفاء بقيمة القرض وفوائده . ويمكن للاكتتاب أن يتوقف عند حصول الدولة على المبلغ المحدد للقرض .

٢ – **القرض غير محدد القيمة :** وفي هذه الحالة تقبل المبالغ المطلوب الاكتتاب بها مهما بلغت قيمتها وذلك حتى نهاية مدة الاكتتاب . وغالباً ما تلجأ الدولة إلى عدم تحديد القيمة سلفاً إذا كانت في حاجة إلى أموال كبيرة الحجم ، كما أن قانون إصدار القرض يحدد تاريخ انتهاء الاكتتاب في هذه الحالة ، حيث يتحدد المبلغ عند حلول هذا التاريخ . ويمتاز القرض غير محدد القيمة بوقاية الدولة من خطر عدم تغطية القرض عندما تضعف ثقة المكتتبين في سلامة المركز المالي للدولة[1].

ثانياً : شكل سندات الإصدار أو أنواعها :

---

(١) إذ أن الدولة تعلن في نهاية مدة الاكتتاب دائماً أنها حصلت على المبالغ التي تريدها واكتفائها بها .

تـأخذ القـروض العامـة شـكل سـلفيات أو تسـهيلات ماليـة ، تقدمهـا البـنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة . كما قد تـأخذ شكل إصدار سندات حكومية تطرحها الدولة للاكتتاب . والسند هـو الصك الذي يثبت مديونية الدولة بقيمته لمن يحمله أو من يملكه . هذا السند قد يكون اسمياً أو لحامله أو مختلطاً :

١ – **السندات الاسمية** : وهي السندات التي تشتمل على اسم مالكها . وفي هذه الحالة يسجل اسم المالك في سجلات خاصة بالدين العام[1]، ومن ثم لا تنتقل ملكيتها إلا بتعديل البيانات المثبتة في هذه السجلات ، كما لا تـرد قيمـتها أو تدفـع الفوائـد عـن هذه القيمة إلا للاسم المثبت في هذه السجلات .

٢ – **السندات لحاملها** : وهـي سـندات لا تسـجل أسمـاء مالكيها لدى إدارة الديـن العـام، بل يعتبر حائز السند هو مالكه . وتنتقل ملـكية السندات بمجرد نقلها من يد إلى أخرى دون حاجة إلى إجراء قيود في أية سجلات . وتـلحق بالسـندات لحامـلها قسـائم أو كابونـات قابلة للانفصال عن السـند ، كل منها يتعلق بقيمة الفائدة المتحققة في تاريخ معين . وتدفع الفوائـد عـن طـريق تقديـم القسـيمة بالتاريخ المحدد لكل فائدة إلى من يتقدم بالقسيمة المطلوبة دون التحقق من شخصيته .

وإذا كـانت السـندات الاسميـة تتميز بحمايتها للدائنين (مالكي السـندات) ضـد خطر الضياع أو السرقة ، وإن كان يعيبها عرقلة تداول سندات القرض العام؛ فإن السندات لحاملها تتميز بتيسير التداول ، لكن يعيبها عدم حماية صاحبها ضد خطر السرقة أو الضياع .

---

(١) تحفظ هذه السجلات بإدارة القروض العامة بوزارة الخزانة أو وزارة المالية .

٣ – **السندات المختلطة :** وتأخذ هذه السندات شكلاً وسطاً ، فتكون اسمية بالنسبة للمبلغ المكتتب به (قيمة السند) ، وتكون لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد ، حيث تكون قسائم الفوائد الملحقة بالسند لحاملها ، أي أن الفوائد تدفع لمن يحمل هذه القسائم . وهذه السندات تجمع بين مزايا النوعين السابقين .

ثالثا : طرق الإصدار

يمكن للدولة أن تختار بين طرق ثلاث وهي بصدد إصدار سندات القرض العام ، أي وهي بصدد دعوة المقرضين للاكتتاب(أي شراء هذه السندات): الاكتتاب العام ، البيع للبنوك ، البيع في البورصة .

١ـ طريقة الاكتتاب العام المباشر :

وطبقاً لهذه الطريقة تتولى الدولة بذاتها بيع السندات إلي من يريد الاكتتاب من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين .ويقوم هؤلاء بالتوجه إلي المكاتب المخصصة للاكتتاب (بوزارة المالية أو مكاتب البريد أو البنوك التجارية ، أو البنك المركزي) . وتمتاز هذه الطريقة بتمكين الدولة من الإشراف على عملية إصدار القرض العام على نحو تستطيع معه منع المضاربة ، كما أنها تمتاز بتوفير المبلغ الذي يمكن للبنوك أن تحصل عليه في حالة إسناد بيع السندات لها ، ولكن يعيبها أن القرض قد لا يغطي كله مما يؤثر على ائتمان الدولة ، ومن ثم فإن الدولة لا تلجأ إليها إلا إذا كانت مطمئنة إلي ثقة الجمهور في مركزها المالي . ويعيبها أيضاً ضعف دراية الدولة بالشروط المناسبة للإصدار طبقا لظروف السوق المالية .

٢ـ الاكتتاب المصرفي :

وفي هذه الطريقة يتم الإصدار عن طريق الجهاز المصرفي بعد أن تقوم ببيع سندات القرض العام لعدة بنوك أو بنك واحد ، ثم تتولى هذه البنوك بيع

السندات لطالبي الاكتتاب في القرض والاحتفاظ بما لم تستطع تصريفه . وتحصل البنوك مقابل ذلك على مبلغ معين يتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض والمبلغ الذي تدفعه الحكومة عند شرائها لسنداته ، وهو أقل دائما من المبلغ الاسمي للقرض .

ويلاحظ هنا اختلاف دور البنوك التجارية عنه في الطريقة الأولى ، فبينما يقتصر دور البنوك في الطريقة الأولى على مجرد استعمال شبابيكها لتلقي طلبات الاكتتاب في القرض مقابل عمولة محددة ، فإنها تقوم في الطريقة الثانية (الاكتتاب المصرفي) بشراء سندات القرض من الحكومة ثم تتولى هي بعد ذلك تصريفها لمن يريد الاكتتاب فيه كما أشرنا حالاً .

وتمتاز هذه الطريقة بضمان بيع الدولة لسندات القرض ، وحصولها على قيمته في الحال ، كما تمتاز بمعرفة رجال البنوك لأحوال السوق المالية ، ومن ثم يمكنهم وضع أكثر الشروط ملاءمة لإصدار القرض في ضوء هذه الأحوال .

ولكن العيب الرئيسي في هذه الطريقة يتمثل في حرمان الدولة من المبلغ الذي تحصل عليه البنوك مقابل قيامها بعملية شراء سندات القرض . وهذا المبلغ - كما أشرنا حالاً - هو الفرق بين قيمة القرض الاسمية التي تدين بها الدولة لحاملي السندات ، والمبلغ الذي تحصل عليه فعلاً من البنوك عند شرائها لسندات القرض . (وهو مبلغ أكثر بكثير من المبلغ الذي يذهب للبنوك كعمولة في طريقة الاكتتاب العام) .

٣ طريقة البيع في البورصة :

وفي هذه الطريقة تلجأ الدولة إلي بيع سندات القرض في سوق الأوراق المالية ، مماثلة في ذلك للأفراد والمشروعات الخاصة .

ورغم ما تمتاز به هذه الطريقة من بساطة وسهولة وتمكينها للدولة من الإطلاع المستمر ومتابعة التقلبات اليومية في أسعار البورصة ، إلا أن ما يعيبها

يتمثل في أن الدولة لا تستطيع أن تعرض في هذه السوق - كمية كبيرة من هذه السندات في وقت واحد حتى لا تنخفض أسعارها . والواقع أن هذه الطريقة تصبح مناسبة فقط في حالة صغر مبلغ القرض ، وحيث لا تكون الدولة بحاجة عاجلة إلي هذا المبلغ . ويحسن أن تتولى الدولة بيع سندات القرض على نحو تدريجي وبما يتناسب مع التقلب في الأسعار .

رابعاً : مزايا القرض العام :

لكي تشجع الدولة الأفراد على الاكتتاب في القرض العام[1]، فإنها تعلن عند إصدار القرض عن تقرير مجموعة من المزايا لا تقتصر على مجرد دفع فائدة سنوية تتناسب مع ظروف السوق المالية والحالة الائتمانية للدولة وضخامة القرض ومدته ، بل تتعدى ذلك إلي كثير من الحوافز الأخرى . ويمكن عرض هذه المزايا (حوافز الاكتتاب) بإيجاز فيما يلي :

١ – تقرير فائدة القرض :

الفائدة هي المبلغ الذي تدفعه الدولة للمكتتبين سنوياً كنسبة من المبالغ المكتتب بها ، وذلك مقابل تخلي هؤلاء المكتتبين عن أموالهم بإقراضها للدولة . وتحدد الدولة سعر هذه الفائدة[2] طبقا لسعر الفائدة السائد في السوق المالية . وكلما كان السعر الأخير منخفضاً ، كان ذلك في صالح الدولة حتى لا ترهق ميزانيتها بأعباء ثقيلة لخدمة الدين ، فضلاً عن أن سعر الفائدة المرتفع يدل بذاته على قلة عرض الأموال بالنسبة إلي الطلب عليها[3]. وعادة ما يرتفع سعر الفائدة للقرض العام كلما طال أجله .

---

(١) ولا سيما إذا كان هذا القرض العام اختياريا وسواء كان داخلياً أو خارجياً .

(٢) أي نسبة المبلغ المعطى كفائدة إلى قيمة المبلغ المكتتب به .

(٣) راجع : د. ، أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢٨٤

ومن الأهمية بمكان أن نميز بين سعر الفائدة الاسمي من ناحية وسعر الفائدة الفعلي[٤] من ناحية أخرى : فالأول عبارة عن نسبة مبلغ الفائدة إلي القيمة الاسمية للقرض (والذي تتعهد الدولة بردها في النهاية) ، أما الثاني فينتج عن نسبة مبلغ الفائدة إلي مبلغ القرض المدفوع فعلاً بواسطة المكتتب فيه . فإذا تساوى مبلغ القرض المدفوع فعلاً مع القيمة الاسمية للسندات ، فإن سعر الفائدة الاسمي يتساوى مع سعر الفائدة الفعلي . أما إذا صدرت السندات يسعر اقل من سعر التعادل (عندما يكون مبلغ القرض المدفوع أقل من القيمة الاسمية للقرض) فإن سعر الفائدة الفعلي يكون أكبر من سعرها الاسمي .

ومثال ذلك : إذا تم إصدار قرض بفائدة سنوية سعرها ٣٪ مع قبول دفع ٩٠ درهماً فقط (قيمة السند المدفوع) بدلاً من دفع ١٠٠ درهم (القيمة الاسمية للسند) ، فإن السعر الفعلي للفائدة يكون ٣,٣٣٪ وليس ٣٪ فقط[١] وبالطبع فإن ما يهم المكتتب هو سعر الفائدة الفعلي وليس الأسمى .

والواقع أن إصدار السندات دون التعادل ، يعتبر وسيلة تخفي بها الدولة عدم الثقة في ائتمانها ، كما أنه يؤدي في النهاية إلي زيادة ثقل عبء خدمة الدين العام .

٢- تقرير الضمان ضد التقلبات النقدية :

من المعلوم أن التضخم يؤدي إلي انخفاض القوة الشرائية للنقود ، وكلما طالت مدة القرض (أي الفترة الزمنية التي تفصل بين الاكتتاب والسداد) كانت القوة الشرائية لرأس المال المكتتب به في القرض العام عرضة للانخفاض

---

(٤) فضلنا استخدام صفة الفعلي لأنها أكثر تعبيراً عن صفة الحقيقي ، ذلك لأن سعر الفائدة الحقيقي يتحدد مقارنة بمعدلات التضخم السائدة . أما سعر الفائدة الفعلي فإنه يتحدد مقارنة بما حصل عليه المكتتب فعلاً من فائدة من ناحية وسعر التعادل للسندات من ناحية أخرى .

(١) وذلك لأن مبلغ الفائدة الذي سيدفع فعلاً في هذه الحالة سيكون ١٠٠ × ٣٪ = ٣ درهم ، وبنسبة هذا المبلغ إلى ما دُفِع فعلاً (٩٠ درهم) فإن سعر الفائدة الحقيقي بالنسبة له يكون ١٠٠ ÷ ٣٠ = ٣.٣٣٪ (× ١٠٠) .

مع الارتفاع المستمر للمستوى العام للأسعار . وبالطبع فإن ذلك يتضمن خسارة للدائن أو المقرض لصالح الدولة (المدين) .

وحتى تتغلب الدولة على هذه العقبة الرئيسية أمام تنمية الائتمان العام، فإنها إما أن تقرر سعر فائدة مرتفع جداً لتعويض الخسائر الناجمة عن انخفاض القوة الشرائية لأموال المكتتبين ، رغم ما يترتب على ذلك من إرهاق لميزانيتها ، وإما أن تتعهد الدولة بالمحافظة على قيمة رأس المال المقترض . ويتحقق ذلك بوسائل متعددة تتمثل في :

أ - ربط القيمة الحقيقية للسندات بقيمة الذهب في حالة صعود هذه القيمة الأخيرة دون هبوطها. ب- ربط القيمة الحقيقية للسندات بقيمة عمله أجنبية تتمتع بالثبات النسبي .

ج - ربط القيمة الحقيقية للسندات بالمستوى العام للأسعار أو بالأرقام القياسية للأسعار[1].

٣ مكافآت السداد :

مكافأة السداد عبارة عن المبلغ الذي يحصل عليه المكتتب زيادة عن القيمة الفعلية التي دفعها عند شراء السند من الدولة . فإذا كانت القيمة الاسمية للسند ١٠٠ درهم مثلاً ، ودفع المكتتب فعلاً ٩٠ درهما فقط على أن ترد إليه قيمة السند بعد حلول الأجل بواقع ١٠٠ درهم ، فإن العشرة دراهم الزائدة هي مكافأة السداد . وكذلك إذا كانت القيمة الاسمية للسند ١٠٠ درهم ، ثم رد إليه عند السداد ١١٠ درهم ، كانت الدراهم العشرة الزائدة عما دفعه فعلاً مكافأة السداد[2].

٤ الجوائز أو اليانصيب :

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه الوسائل ، راجع : د. / أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢٨٧ وما بعدها .

(٢) وتفيد هذه المكافأة في التشجيع على الاكتتاب ، لكنها تؤدي إلى إرهاق الدولة والجيل اللاحق الذي يقوم بالوفاء .

وهي جوائز تقررها الدولة لبعض السندات التي تصدرها ويتم سحبها بطريق القرعة عند رد قيمة القرض للمكتتبين . وتختلف مكافآت السداد عن هذه الجوائز في أن الأولى تدفع عن كل السندات محل الاكتتاب ، بينما تدفع الثانية أو تمنح لعدد محدود من السندات التي تفوز بالقرعة عند إجراء السحب العشوائي . كما أن قيمة الجوائز تكون عادة أكبر بكثير من قيمة السند الفائز ، أما مكافأة السداد فلا تمثل سوى نسبة بسيطة من قيمة السند . وكذلك فإن الجوائز ولو أنها تشجع صغار المستثمرين على الاكتتاب ، إلا أنها لا تنجح في جذب كبار المقرضين الذين يفضلون الفائدة المرتفعة المضمونة على الفائدة المنخفضة المصحوبة بجوائز يانصيب غير مضمونة . يضاف إلي ذلك أن الجوائز تحمل الدولة بأعباء مالية إضافية ، كما أن هذه الجوائز تشجع على المقامرة المنافية لمبادئ الشريعة الإسلامية .

٥ بعض المزايا القانونية :

مثل : عدم قابلية السندات للحجز عليها من أجل سداد ديون المكتتب، وعدم قابلية القرض العام للسقوط بالتقادم ، وإجازة قبول السندات الحالية في الاكتتاب في القروض العامة الجديدة التي تمنح مزايا أفضل ، وإعطاء أصحاب السندات الحالية الحق في الانتفاع بأية مزايا وشروط أفضل قد تقرر للقروض العامة في المستقبل (شرط السند الأولي بالرعاية) .

ويمكن أن يضاف إلي ما تقدم بعض المزايا الأخرى مثل : إعفاء السندات وفوائدها من الضرائب ، وقبول السندات في سداد بعض الضرائب .

الفصل الخامس

الإصدار النقدي الجديد
(التضخم)

يقصـد بـه قيام الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود من أجل سد العجز في ميزانيتها العامة خلال فترة زمنية محددة .

والإصـدار الـنقدي بهـذا المعنى يمثل وسيلة نقدية ، تلجأ الدولة إليها عندما لا تستطيع الالتجاء إلى المصادر الأخرى (الوسائل الحقيقية)[1] بهـدف تغطيـة الـنفقات العامة . وعادة ما يتم الإصدار النقدي الجديد ، وكذلـك خـلق كميـة جديـدة مـن الـنقود الكتابية ، لحساب الدولة في شـكل قروض قصيرة الأجل ، تقابل أذون خزانة تصدرها الدولة لصالح البـنك المركـزي في الحالـة الأولى . أو لصـالح البـنوك التجارية في الحالة الـثانية[2]. ويشـكل ذلك - في الحالتين - ما يعرف "بالتضخم المالي" أو "التضـخم الاقتصـادي" لأن التوسـع في عـرض الـنقود بنوعيها كثيراً ما يـؤدي - في إطـار ظـروف معيـنة - إلى ارتفاع الأثمان ، وانخفاض قيمة النقود ، وبالتالي إلى ادخار عيني إجباري ، وهو ما يشكل عبئاً اقتصادياً عـلى الدخـول والـثروات . وبعـبارة أخـرى فـإن هذا التضخم يسهم في توزيـع العـبء المـالي العـام عـلى نحـو بعيـد عـن حركات الإنتاج أو الدخول[3].

---

(١) مثل إيرادات الدومين الخاص والرسوم والضرائب والقروض العامة .

(٢) حيث تقوم البنوك التجارية بخلق ما يسمى بالنقود الكتابية (نقود الودائع) وهو ما يعرف بالتوسع في الائتمان المصرفي .

(٣) على عكس الضرائب التي يؤدي فرضها إلى التأثير على حركات الإنتاج والدخول .

وإذا كان التجاء الدولة إلى الإصدار الجديد لعجز الميزانية أو لتمويل التنمية ، أكثر اعتيادا واتساعاً عن التجائها إلى الائتمان المصرفي ، فإن كلا منهما (أي الإصدار والائتمان المصرفي) لا يختلفان كثيراً في آثارهما الاقتصادية في هذا المجال . كما أن التوسع في أحدهما يعني أيضاً التوسع في الآخر ، فاقتراض الدولة من البنوك التجارية يتم عادة مقابل أذون خزانة تقوم هذه البنوك بخصمها لدى البنك المركزي ، وهذا الأخير يقوم – على أساس ذلك – بالإصدار الجديد .كما أن اقتراض الدولة من البنك المركزي (الإصدار الجديد) يؤدي إلى زيادة قدرة البنوك التجارية على خلق نقود الودائع[1].

وسنحاول في الفصل الحالي إيضاح مفهوم التضخم وآثاره ، ونتبع ذلك ببيان مدى إمكانية الاعتماد على الإصدار النقدي كوسيلة للتمويل في كل من الدول النامية والمتقدمة .

---

(١) راجع : د. رفعت المحجوب.

المبحث الأول

مفهوم التضخم، وآثاره

أولاً : مفهوم التضخم :

١ - يقصد بالتضخم - بصفة عامة : حالة من الارتفاع المتواصل ، وربما المتزايد في المستوى العام للأسعار ، حيث يصبح تيار النقود أو الطلب على السلع والخدمات أكبر بشكل متواصل ، وربما متزايد ، من قيمة الحجم المتاح - على أساس الأسعار الجارية - لهذه السلع والخدمات .
وبهذا المعنى ، ينشأ التضخم نتيجة مجموعة كبيرة ومتنوعة من الأسباب والظروف ، كما تتعدد أنواعه تبعاً لمجموعة متنوعة من المعايير .

٢ - كما يقصد بالتضخم ، في معناه الاقتصادي : زيادة وسائل الدفع ، وبالتالي زيادة الطلب النقدي الكلي على سلع الاستهلاك ، وهي زيادة لا يستجيب لها العرض الكلي لهذه السلع ، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع الأثمان، وانخفاض قيمة النقود .

ويؤدي ارتفاع الأثمان هذا إلى انخفاض الاستهلاك العيني لذوي الدخول الثابتة أو المحدودة .ومن ثم يضطر هؤلاء إلى تخفيض المبالغ الموجهة إلى إنفاقهم الاستهلاكي ، أي أنهم يساهمون في خلق ادخار عيني لصالح الدولة . وبعبارة أخرى ، فإن الإصدار النقدي الجديد (والذي يؤدي إلى زيادة كمية النقود) يؤدي إلى عدم استهلاك جزء من الناتج القومي (الادخار العيني الإجباري) ، ومن ثم ، فإن الكمية الزائدة من النقود (نتيجة الإصدار النقدي الجديد) يمكن أن تخصص لتغطية النفقات العامة ولتمويل الاستثمارات العامة .

ويتضح مما تقدم أن الإصدار النقدي الجديد ، يمكن أن يستخدم مباشرة في زيادة الإيرادات العامة (كنقود) ، ويمكن أن يساهم في تمويل التنمية بطريقة غير مباشرة من خلال أثره في إحداث الادخار العيني الإجباري لصالح الدولة[1].

وحتى يؤدي الإصدار الجديد هذا الدور ، يجب أن لا ترتفع الأجور بذات المعدل الذي ترتفع به الأثمان ، وهو ما يعني انخفاض الدخول الحقيقية للعمال وارتفاع أرباح أصحاب الأعمال[2]. كما يستلزم حدوث زيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك مع عدم استطاعة العرض الكلي لهذه السلع مواجهة هذه الزيادة في الطلب بنفس النسبة .

ثانياً : آثار التضخم :

إذا كان البعض يرى في البدايات الأولى للتضخم محفزاً لطلب الاستهلاك والطلب الاستثماري ، وبالتالي زيادة في الدخل الكلي الحقيقي ، فإن المراحل التالية للتضخم ، وحيث تدهور القوة الشرائية للنقود ، تحمل معها أضراراً بالغة، خصوصاً تلك التي يحدثها النوع الجامح ، وبصفة خاصة في الدول النامية ، والتي مازالت تعاني من ضعف مرونة جهازها الإنتاجي في مواجهة المعدلات المرتفعة للسكان فيها . ويمكن إجمال الآثار السلبية للتضخم فيما يلي[3] :

١ - أضعاف الدخل الحقيقي .

٢ - تدهور مستوى العدالة في توزيع الدخل القومي .

٣ - انخفاض قيمة النقود ومعدلات الادخار المحلي .

---

(١) حيث تقوم الدولة بشراء السلع والخدمات التي حررها ارتفاع الأثمان من استهلاك ذوي الدخول المحدودة .

(٢) وبالطبع فإن ذلك له مساوئه الاجتماعية البالغة .

(٣) راجع تفصيلات ذلك في مؤلفنا : "النقود والبنوك" ، كلية شرطة دبي ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٨ ص ٢٨٨ وما بعدها .

٤ - زيادة العجز في ميزان المدفوعات .

٥ - إضعاف الحافز الإنتاجي ، وتعميق ظاهرة الاقتصاد السري .

المبحث الثاني

مدى إمكانية الاعتماد على الإصدار النقدي كوسيلة لتمويل التنمية

أولاً : الإصدار النقدي كوسيلة لسد عجز الميزانية :

١- طبقاً لرؤية الفكر التقليدي ، والتي تعتقد في إمكانية تحقق التوازن التلقائي بين الطلب الكلي والعرض الكلي ، والتي ترفض أيضاً فكرة وجود اختلال بين النفقات العامة والإيرادات العامة ، إيمانا بمبدأ التوازن المالي كهدف رئيسي للمالية العامة ؛ فإن هذه الرؤية ترفض الالتجاء إلى الوسائل النقدية (أي الإصدار الجديد أو الائتمان المصرفي) لتغطية النفقات العامة ذلك لأن هذه الوسائل النقدية غير لازمة حيث أن العرض يخلق الطلب المساوي له ، وهو ما يعني أن الطلب الكلي كاف دائماً ، وليس في حاجة إلى ما يكمله . وإضافة لذلك ، فإن الإصدار النقدي الجديد سيؤدي ولا سيما في إطار اقتصاد متقدم في حالة التشغيل الكامل، إلى حدوث التضخم وما يترتب عليه من آثار سلبية سبقت الإشارة إليها.

٢- أما النظرية الكنزية ، فإنها ترفض كفاية الطلب الكلي وتلقائية التشغيل الكامل ، وتذهب إلى أن الطلب الكلي لن يكون كافياً لتحقيق التوازن ، ومن ثم فإن معالجة البطالة والكساد في الدول المتقدمة ذات الجهاز الإنتاجي المرن تقتضي الالتجاء إلى الوسائل النقدية لتغطية عجز الميزانية بغرض تحقيق التشغيل الكامل ولن يترتب على ذلك أية أضرار طالما ظل العرض الكلي قادراً على أن يستجيب (بسبب مرونة الجهاز الإنتاجي)

للزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك (وهي الزيادة الناتجة عن زيادة وسائل الدفع) .

ثانياً :الإصدار النقدي كوسيلة لتمويل النقدية :

١ **يرتكز المؤيدون للتضخم** الناتج عن الإصدار النقدي الجديد والتوسع في الائتمان المصرفي كوسيلة لتمويل التنمية ، على الحجج الآتية[1] :

أ - التضخم وسيلة مناسبة للتمويل في الدول النامية إلا أن ثمن هذه الوسيلة يتمثل في التكاليف الاقتصادية والاجتماعية المترتبة عليه وتأتي ملاءمة هذه الوسيلة من وجود موارد عاطلة في هذه الدول . والتجربة التاريخية للدول المتقدمة في فترة الكساد تدعم ذلك .

ويمكن الرد على هذه الحجة بأن مشكلة الدول المتخلفة لا تتمثل في نقص الطلب الكلي الفعال ، وإنما في قصور الطاقة أو الهيكل الإنتاجي وعدم تأهيل الموارد للانتظام في العملية الإنتاجية بكفاءة .

ب - يصلح التضخم لتمويل التنمية في الدول في النامية لأنه يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات القادرة على الادخار والاستثمار وبذلك فإنه يزيد من معدل تكوين رأس المال الإنتاجي والإسراع بعملية التنمية .

والواقع أن هذه الحجة لم تضع في اعتبارها أهمية التوزيع العادل في الدخل بين الطبقات الاجتماعية ، كما أنها لم تأخذ في الاعتبار توجيه الأرباح التي يحققها الأثرياء من التضخم إلى الاستهلاك الترفي واستيراد السلع الكمالية .

ج - يمكن للدولة أن تستخدم النقود المضافة (نتيجة الإصدار الجديد والتوسع في الائتمان المنصرف) في شراء ودفع أثمان عناصر الإنتاج

---

(١) د. عبدالهادي النجار، "مبادئ الاقتصاد المالي" مرجع سابق، ص ٣٢١ .

المختلفة التي تساهم في العمليات الإنتاجية ، وذلك قبل أن ترتفع الأسعار بمعدل يفوق الدخول الحقيقية ، وسيؤدي ذلك إلى زيادة عرض السلع والخدمات وبالتالي تتجه الأسعار إلى الانخفاض

ويمكن الرد على هذه الحجة المؤسسة على ما يسمى بظاهرة الوهم النقدي[1]. بأن التضخم لا يستطيع تدبير المعدات والآلات اللازمة للتنمية ، وإن أمكنه زيادة الدخول النقدية كما أن العمال لن يبقوا خاضعين لحالة الوهم النقدي في ظل الارتفاع المستمر للأسعار والانخفاض في الأجور الحقيقة . إنهم سيضغطون لرفع أجورهم ، وهنا سنكون أمام سباق رهيب بين ارتفاع الأجور من ناحية وارتفاع الأسعار من ناحية أخرى ، ولا سيما إذا طالت الفترة اللازمة للمشروعات حتى يتحقق إنتاجها .

٢- الاتجاه المعارض للتضخم :

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن التضخم لا يعتبر أسلوباً مقبولاً أو مؤكداً لزيادة الإنتاج ، بل أنه قد يؤدي إلى انهيار الخطط وبرامج التنمية ، للأسباب التالية :

١- يؤدي التضخم إلى إضعاف القوة الشرائية للحصيلة الضريبية وللمدخرات المحلية ، بل ولجميع الإيرادات في الدولة والعملة المحلية وسيؤدي ذلك إلى اضطرابات ينهار معها الاقتصاد القومي .

٢- يؤدي التضخم إلى تقليص حجم الصادرات ، ومن ثم لن تتم تغطية أثمان السلع الرأسمالية التي يتم استيرادها بمدفوعات بالعملات الأجنبية .

٣- صعوبة حساب النفقات والأرباح وإجراءات دراسات جدوى حقيقية في فترات التضخم ، مما يثبط همم الأفراد عن القيام بمشروعات إنتاجية .

---

(١) هي ظاهرة تشيع بين الطبقات العمالية ، حيث يتم الاهتمام بالأجر النقدي أكثر من الأجر الحقيقي . وسيتوهم الكثيرون بأن مستوى المعيشة أخذ في الارتفاع نتيجة لزيادة الأجور والدخول الأخرى

٤- مع الانخفاض المستمر في قيمة النقود المحلية- بسبب التضخم- تتجه رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج ، ومن ثم تضعف عمليات الاستثمار الداخلي وبالتالي تتوقف عمليات التنمية .

٥- إذا كان من الضروري أن تلجأ الدول النامية إلى الإصدار النقدي الجديد كوسيلة حتمية لتمويل التنمية الاقتصادية ، فإن ذلك يجب أن يكون بشروط أساسية هي :

أ - أن تكون هذه الدول قد حققت قدراً من المرونة في جهازها الإنتاجي وبالطبع فإن ذلك لن يتأتى إلا بعد أن تكون هذه الدول قد سارت خطوات جادة في عمليات التنمية .

ب - يجب أن يخصص الإصدار الجديد لإقامة استثمارات تؤدي إلى التوسع في إنتاج سلع الاستهلاك ، على ألا تستغرق وقتاً طويلاً للبدء في هذا الإنتاج ، حتى نضمن بذلك قدراً من المرونة في عرض هذه السلع لمقابلة الزيادة في الطلب النقدي عليها .

ج - أن يستخدم الإصدار الجديد بجرعات صغيرة وغير متقاربة .

الباب الثالث

في

الميزانية العامة

مع الإشارة إلى تطورها وقواعد تنظيمها طبقا لأحكام القانون الاتحادي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣م في دولة الامارات العربية المتحدة

مقدمة :

تناولنا في البابين السابقين إيضاح كلٍ من النفقات والإيرادات العامة للدولة ، وأشرنا إلى أنه يتعين تدبير الإيرادات العامة من مصادر متنوعة ، حتى يمكن مواجهة الإنفاق العام من أجل إشباع الحاجات العامة .

والواقع أن مقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة يتحقق من خلال وثيقة مالية هامة تُعرف بالميزانية العامة أو بالموازنة العامة للدولة(1).

والميزانية العامة للدولة لها طابع مالي ومحاسبي ، كما أن لها طبيعة إدارية وقانونية واقتصادية وسياسية . وإذا كانت الميزانية هي البرنامج المالي الذي تسعى الحكومة من خلاله تحقيق أهداف المجتمع ، فإنها أيضاً تعتبر ركيزة هامة من ركائز السياسة المالية ، تسعى الحكومة من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة .

وفي دراستنا للميزانية العامة للدولة - في الباب الحالي - فإننا سنحاول أيضاً تعريفها ومفهوم ما قد يختلط بها من ميزانيات أو حسابات أخرى ، وأهميتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، والقواعد واجبة المراعاة عند إعدادها طبقاً للقانون الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣م ، وتطور حجمها .

ويمكن تناول ذلك في فصلين :

---

(1) ما زال بعض الكتاب يستخدمون مصطلح "الميزانية العامة" ، والبعض الآخر يستخدم مصطلح "الموازنة العامة" ، كما يلاحظ أن بعض الدول العربية تستخدم المصطلح الأول ، والبعض الآخر يستخدم المصطلح الثاني وفقاً لما تنص على ذلك قوانين موازناتها وتشريعاتها المالية المختلفة . ومن الدول التي تستخدم المصطلح الأول : دولة الإمارات العربية المتحدة ، البحرين ، الكويت ، ليبيا ، تونس ، العراق ، المغرب ، السودان ، الجزائر ، اليمن ، موريتانيا . ومن الدول التي تستخدم المصطلح الثاني : مصر ، الأردن ، لبنان ، سوريا ، سلطنة عمان .

- وسوف نستخدم هنا مصطلح "الميزانية العامة" كما ورد في القانون الاتحادي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن قواعد إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي لدولة الإمارات العربية المتحدة .

- لمزيد من التفصيل حول استخدام هذين المصطلحين ، راجع مثلاً : أ. فهمي محمود شكري : "الموازنة العامة : ماضيها وحاضرها ومستقبلها ، في النظرية والتطبيق" ، المؤسسة الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٠م .

الفصل الأول : مفهوم الميزانية العامة وأهميتها .

الفصل الثاني : قواعد إعداد الميزانية العامة وتطور حجمها في دولة الإمارات العربية المتحدة .

الفصل الأول

مفهوم الميزانية العامة وأهميتها

يمكن أن يحدث خلط بين مفهوم الميزانية العامة للدولة من ناحية ، وبعض مفاهيم بعض الميزانيات والحسابات الأخرى ، ومن ثم ، نرى من الأهمية بمكان أن نوضح تعريف الميزانية العامة أولاً ، ثم نميز بين هذا التعريف وتعريف الحسابات الأخرى . أما أهمية الميزانية العامة فسنشير إليها في إطار بيان مفهومها:

وسوف نخصص لذلك مبحثين :

الأول : في تعريف الميزانية العامة للدولة .

والثاني : في التمييز بين الميزانية العامة وبعض الميزانيات والحسابات المالية الأخرى .

المبحث الأول

تعريف الميزانية العامة للدولة

اختلفت التعريفات الخاصة بالميزانية العامة للدولة ، سواء كانت هذه التعريفات قد وردت في تشريعات الدول الأجنبية أو العربية ، أو في تعريفات المؤتمرات والندوات العلمية ، أو عند كتاب المالية العامة ، شأنها في ذلك شأن التعريفات الخاصة بكثير من الموضوعات العلمية في العلوم الاجتماعية المختلفة[1].

وفي القانون الاتحادي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣[2] بشأن قواعد إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي لدولة الإمارات العربية المتحدة ، نصت المادة الأولى على ما يلي :

(تشتمل الميزانية العامة لدولة الاتحاد على جميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر إنفاقها بواسطة الوزارات وأجهزتها خلال السنة المالية .

والسنة المالية اثنا عشر شهراً تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل سنة) .

---

(١) عَرَّف القانون الفرنسي ميزانية الدولة بأنها (الصيغة التشريعية التي تُقدّر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها ، ويؤذن بها ، ويقرها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية) .
- وعرفها دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة بأنها (عملية سنوية ترتكز على التخطيط والتنسيق ، ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة) .
- كما عرفها القانون الأمريكي بأنها (صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها ، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم ، واقتراح الجباية المبسوطة فيها) .
- وقد عرفها القانون المصري رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بأنها (البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة ، لتحقيق أهداف محددة ، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وطبقاً للسياسة العامة للدولة) . راجع في ذلك : أ. فهمي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص ٢٨ وما بعدها .

(٢) نشر في العدد رقم (١٢) من الجريدة الرسمية الصادرة في أغسطس ١٩٧٣.

وبصفة عامة يمكن تعريف الميزانية العامة بأنها (تلك الوثيقة المالية التي تشتمل على توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة "غالباً ما تكون سنة") .

والميزانية العامة بهذا التعريف تمثل في الواقع تعبيراً عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تبغي الحكومة تحقيقها في العام المقبل .

ويمكن تناول هذه العناصر (التوقع ، الإجازة ، أهمية الميزانية) التي يشتمل عليها التعريف فيما يلي :

أولاً : عنصر التوقع (التقدير) :

ويعني هذا العنصر أن الميزانية تعتبر بمثابة بيان لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وتحصله من إيرادات مالية خلال الفترة القادمة ، والتي غالباً ما تكون عاماً واحداً . وتتولى السلطة التنفيذية إعداد هذا التقدير قبل عرضه على السلطة التشريعية . والواقع أن هذا التقدير للإيرادات والنفقات يشكل برنامج عمل السياسة الحكومية في كافة المجالات ، ومن ثم فإن الأرقام التقديرية لما يمكن إنفاقه ولما يمكن تحصيله من إيرادات يوضح اتجاهات التنمية في العام المقبل .

وقد نصت المادة الثانية من القانون الاتحادي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ على أنه (تعد وزارة المالية تقدير الإيرادات بعد الاتصال بباقي الوزارات والجهات المعنية ، وعليها أن تنتهي من إعدادها خلال شهر سبتمبر السابق على بدأ السنة المالية).

كما نصت المادة السادسة من ذات القانون على أن (تُوزَّع ميزانية المصروفات إلى وزارات ، وتتألف الوزارات من إدارات ، وتحدد بقرار من وزير المالية ، إدارات الميزانية ، بحسب ترتيب وزارات الحكومة وجهات الصرف المختلفة بعد الاتفاق مع الوزارات) .

ثانياً : عنصر الإجازة (تصديق البرلمان) :

ويقصد بهذا العنصر ضرورة موافقة السلطة التشريعية على تقديرات الميزانية العامة قبل تنفيذها .

ويعتبر حق البرلمان (السلطة التشريعية) في التصديق على الميزانية ، من أقوى حقوق هذه السلطة ، حيث يعني ذلك ممارسة الرقابة على الحكومة في جميع مجالات عملها .

والواقع أن إجازة البرلمان لتقديرات النفقات العامة وحدها - دون تقديرات الإيرادات العامة - هي التي تحمل معنى التصديق أو الإجازة (أي المعنى الفني للكلمة) . ذلك أن إجازة النفقات العامة يسمح للحكومة بإجرائها، وعدم إجازتها لا يسمح لها بذلك ، أما موافقتها (أي موافقة السلطة التشريعية) على الإيرادات فلا يتضمن أي خيار للحكومة في تحصيلها أو عدم تحصيلها ، إذ أنها واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي سبق صدورها عن البرلمان ، أو طبقاً لممارسة الحكومة لنشاطها الاقتصادي المنتج لإيرادات (كإيرادات الدومين الصناعي والتجاري)[1].

وقد نصت المادة (١٧) من القانون الاتحادي على أنه : (يرفع مشروع القانون الخاص بالميزانية السنوية عقب مناقشته من المجلس الوطني الاتحادي إلى المجلس الأعلى للاتحاد مصحوباً بما أبداه المجلس الوطني الاتحادي من ملاحظات ، وتصدر الميزانية بقانون) .

ثالثاً : أهمية الميزانية :

١ - الميزانية العامة للدولة ليست فقط مجرد تقديرات مصدق عليها من قبل السلطة التشريعية للنفقات والإيرادات العامة في فترة قادمة ، ولكنها أيضاً

---

(١) فضلاً عن ذلك فإن التشريعات الضريبية بما لها من أهمية وخطر ، فإنها لا بد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة ، يسهل الرجوع إليها ، وليس في شكل ملحق بإحدى الميزانيات ذات الطابع المؤقت بسنة واحدة .

تعتبر أداة هامة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية يمكن من خلالها التوصل إلى تحقيق التوازن أو الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، ولا سيما في ظل الدور التدخلي للدولة .ومن خلال تطور مفهوم الميزانية وأهدافها في المجال الاقتصادي ، برزت دراسات الميزانية في مجال الاقتصاد التطبيقي ، وخاصة في تخطيط الموارد وتخصيصها وتوزيعها حسب مختلف الحاجات والأهداف العامة . وأصبحت الميزانية في الفكر الحديث أحد فروع الدراسات في تخطيط الاقتصاد القومي والسياسة المالية ، نظراً لما تشير إليه الميزانية بالنسبة لحجم الإيرادات من الضرائب والرسوم والقروض العامة التي تقتطع من الدخل القومي ، وبالنسبة لحجم النفقات العامة التي يتم توجيهها لتحقيق شتى الأغراض ، فهذه النفقات تمثل تدفقاً نقدياً في الدخل القومي.

لقد أصبحت الحكومات في كل مكان تضطلع بدور جوهري في تخصيص الموارد (أي في التأثير على ما ينتج ، وكيف يتم إنتاجه ، ومن الذي يحصل على المنافع ومن الذي يدفع) ، وهي تقوم بذلك بصفة مباشرة، وكذلك بصفة غير مباشرة . ومن ذلك مثلاً أنها جميعاً تقوم بصفة مباشرة بتوفير أسباب الدفاع والبنية الأساسية الاجتماعية ، وأن معظمها يورد خدمات الطاقة والتلفونات ؛ كما أن بعضها ينتج السلع الصناعية والزراعية . وكثيراً ما تنشئ الحكومات مشروعات مملوكة للدولة لكي تضطلع بهذه الوظائف .

كما أن الحكومات تؤثر بطريقة غير مباشرة في إنتاج وتخصيص السلع التي ينتجها القطاع الخاص من خلال الدعم والضرائب وطائفة عريضة من الوسائل التنظيمية مثل الرقابة على الأسعار والقيود الكمية . والواقع أن طريقتي التدخل تنطويان على الإنفاق والإيراد العام ، مما يخضعهما بنفس القدر للقيود المتعلقة بالمالية العامة السليمة .

٢ - وتؤثر المالية العامة في الاقتصاد بطرق متعددة : إن الإيرادات والمصروفات وما ينطويان عليه من عجز القطاع العام ، هما أدوات ضرورية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي الكلي ، فهما يُعينان على معرفة معدل التضخم ، والعجز في الحساب الجاري ، ونمو الدين القومي ، ومستوى النشاط الاقتصادي . كما أنهما يؤثران في التكيف والنمو بالتأثير في معدلات الاستهلاك والادخار والاستثمار في رأس المال المادي وكذلك البشري . أما على صعيد الاقتصاد الجزئي ، فإن الضرائب والدعم والمشتريات الحكومية للسلع تشجع إنتاج بعض السلع واستهلاكها ، وتثبط إنتاج غيرها واستهلاكها . ومن حيث المبدأ تستطيع سياسات المالية العامة أن تؤثر في جميع قطاعات الاقتصاد ، وهذا ما تفعله بصورة نموذجية في البلدان النامية والصناعية على السواء[1].

٣ - وتمثل المرحلة المحاسبية الكلية للميزانية (الحسابات الختامية) المرحلة النهائية لدورة الميزانية ، وهي المرحلة التي تكشف عن واقع التنفيذ التفصيلي الحسابي للميزانية ، ومدى تطابق هذا التنفيذ للسياسة المرسومة للإنفاق والتمويل في الميزانية . ومن ثم فإن النظر إلى الميزانية من خلال هذا المدخل قد أدى إلى اعتبارها خطة مالية ومحاسبية ، وجعلها أيضاً عنصراً من عناصر علم المحاسبة والنظام المحاسبي .

٤ - ومنذ ظهور مبدأ الفصل بين السلطات ، وخاصة بين السلطة التشريعية والتنفيذية ، اضطلعت السلطة التنفيذية بإعداد الميزانية العامة وتنفيذها ، كما اضطلعت السلطة التشريعية بالإشراف على هذا الإعداد والتنفيذ ، وكل

(١) راجع : تقرير البنك الدولي عن التنمية في العام ١٩٨٨ ، النسخة العربية ، ص ٥٩ - ٦٠ .

ذلك وفقاً للقواعد القانونية والدستورية التي تضمن العلاقة بين هاتين السلطتين . إن ذلك يعكس الأهمية السياسية والقانونية للميزانية العامة[1].

---

(١) وتأكيداً للصفة القانونية للميزانية ، ذهبت معظم الدساتير والتشريعات المتفرعة عنها ، إلى ضرورة إقرار أسس وقواعد الميزانية العامة ، ومنها : هيكل تبويب الميزانية ، موعد تقديم مشروع الميزانية إلى السلطة التشريعية وتاريخ المصادقة عليه ، تاريخ بدء السنة المالية وانتهائها ، طرق واختصاصات الرقابة على تنفيذ الميزانية .

- راجع : أ. فهمي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص ٢٦ .

المبحث الثاني

التمييز بين الميزانية العامة وبعض الميزانيات والحسابات المالية الأخرى

أولاً : الميزانية العامة والحساب الختامي :

الحساب الختامي هو بيان للنفقات التي أجريت وللإيرادات التي حُصِّلَت فعلاً خلال فترة زمنية انقضت (وغالباً تكون سنة) ، ومن ثم فإنه يعتبر تقريراً عن المدى الذي بلغته صحة تقديرات الميزانية . ومن هذا التعريف يتضح أن الاختلاف الأساسي بين الميزانية والحساب الختامي يتمثل في أن الأولى تمثل نظرة توقعية لفترة مقبلة ، بينما الثاني يتعلق بفترة زمنية قد انقضت بالفعل . ويترتب على ذلك أن التأريخ والإحصاء يهتمان أكثر بالحساب الختامي لأن عملهما يعتمد على تسجيل ما مضى ثم تغيره وتحليله .

أما الحكومة والقائمون على السياسة المالية والاقتصادية بصفة عامة ، فإن أهمية الميزانية تبدوا كبيرة بالنسبة لهم ، لأنها تمثل برنامج العمل المزمع تنفيذه في فترة مقبلة[1].

ورغم هذا الاختلاف بين الميزانية العامة والحساب الختامي ، فإن العلاقة بينهما وثيقة حيث أن موضوع كل منهما يتمثل في إيرادات ونفقات الدولة ، كما أن كل ميزانية لابد وأن يكون لها حساب ختامي وبقدر المدة التي نفذت فيها الميزانية ، وكذلك فإنه عند إعداد الميزانية لابد من الاعتماد على الحساب الختامي للسنوات الماضية للاسترشاد به في تحضيرها . وفي النهاية فإن الحساب الختامي للسنة الماضية يوضح مدى صحة التقديرات التي أعدتها السلطة

---

(١) في الدول الديمقراطية يفاضل الناخبون بين الأحزاب على أساس برامجها في الحكم والتي تعكس الميزانية العامة بصورة صادقة .

التنفيذية ، كما يوضح إلى أي حد لم تتجاوز السلطة التنفيذية حدود الإجازة النيابية (الصادرة عن السلطة التشريعية) وذلك فيما يتعلق خصوصاً بالنفقات العامة .

وقد نصت المادة (٣٦) من القانون الاتحادي لدولة الإمارات (رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣) على ما يلي : "تعد كل وزارة حسابها الختامي في ضوء التعليمات الواردة في المادة السابقة ، وترسله إلى وزارة المالية مرفقاً بملاحظات السلطة المختصة بالمراجعة المالية إن وجدت ، ورد الوزارة على تلك الملاحظات .

وتتولى وزارة المالية دراسة الحساب الختامي لجميع الوزارات وملاحظات المراجعة المالية ، وتعد تقريراً بنتيجة هذه الدراسة ومعه مشروع قانون باعتماد الحساب الختامي العام للدولة يعرض على مجلس الوزراء مرفقاً به ما قدم من ملاحظات في شأنه ، ويحال إلى المجلس الوطني الاتحادي خلال الأربعة أشهر التالية للسنة المنقضية لمناقشته وإبداء ملاحظاته قبل رفعه إلى المجلس الأعلى لإقراره وإصداره من رئيس الدولة" .

ويتضح من ذلك أن كلاً من الميزانية العامة والحساب الختامي يخضع للإقرار من جانب السلطة التشريعية .

ثانياً : الميزانية العامة والميزانية الخاصة :

تتعلق الميزانية العامة بالدولة باعتبارها شخصية معنوية عامة ، والهدف من إعدادها وتنفيذها هو تحقيق المنفعة العامة . أما الميزانية الخاصة فتتعلق بمشروع خاص[1] باعتباره شخصية معنوية خاصة ، ومن ثم فإنها تهدف إلى إيضاح ما يمكن لهذا المشروع أن يحققه من أرباح في نهاية فترة زمنية معينة .

وتتضمن ميزانية المشروع الخاص أصول المشروع وخصومه في تاريخ معين هو تاريخ انتهاء السنة المالية ، ومن ثم فهي عبارة عن تحديد لموجودات

---

(١) ميزانية البنك التجاري مثلاً هي بيان لأصوله وخصومه (أي لحقوقه والتزاماته) في لحظة معينة .

ومطلوبات المشروع عن عملياته التي تمت في فترة سابقة ، أما ميزانية الدولة فإنها تتعلق بتقدير النفقات والإيرادات العامة المتوقعة خلال فترة مقبلة .

ولا يشترط لنفاذ ميزانية المشروع الخاص أن تُعتَمد من قبل السلطة التشريعية في الدولة ، بينما يشترط ذلك في ميزانية الدولة ، كما أن السنة المالية وبدايتها يمكن أن تختلف في الميزانية الأولى عن الثانية .

الفصل الثاني

قواعد إعداد الميزانية وتطورها
في دولة الإمارات العربية المتحدة

خلال التطور التاريخي لعلم المالية العامة ظهرت عدة قواعد تحكم إعداد الميزانية العامة أو تحضيرها من قبل السلطة التنفيذية تمهيداً لتقديمها إلى السلطة التشريعية من أجل اعتمادها . وتعكس هذه القواعد الطبيعة الإدارية والسياسية للميزانية . هذه القواعد هي : قاعدة وحدة الميزانية ، وقاعدة سنوية الميزانية ، وقاعدة عمومية الميزانية ، وقاعدة توازن الميزانية .

ولما كان الغرض من اتباع هذه القواعد يتمثل في إظهار المركز المالي للدولة ، وتيسير الرقابة عليه ، وجعل هذه الرقابة أكثر فعالية ؛ فإن التشريعات المالية تنص عليها . إلا إن التطور الذي شهده علم المالية العامة في الوقت الحاضر، مسايرة لتطور الدور التدخلي للدولة والدور الوظيفي للمالية العامة ، قد أدى إلى خروج غير متكافئ الأهمية على هذه القواعد ، ومن ثم فقد ظهرت بعض الإستثناءات عليها ، ولكنها استثناءات قانونية . ومع ذلك فإن هذه القواعد مازالت ذات أثر وأهمية كبيرين في ضبط سلوك السلطة التنفيذية عند قيامها بتحضير الميزانية العامة ، وكذلك في تيسير رقابة السلطة التشريعية ، وتحقيق الأهداف العامة للنظام المالي .

وفي الفصل الحالي سوف نخصص مبحثاً لدراسة هذه القواعد الأربعة والإستثناءات التي ترد عليها ، كما سنخصص مبحثاً أخر لتطور حجم الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة خلال العقود التي تلت نشأة الدولة وحتى الآن .

المبحث الأول

قواعد إعداد الميزانية العامة للدولة

القواعد أو المبادئ التي يجب على السلطة التنفيذية مراعاتها عند إعداد الميزانية العامة هي : الوحدة ، السنوية ، العمومية ، التوازن .

وفي دراستنا لهذه القواعد ، سنشير إلى مضمون كل قاعدة منها ، وأهمية تطبيقها ، والإستثناءات التي ترد عليها كلما وجدت هذه الاستثناءات ، مع إيضاح مدى النص على هذه القواعد في القانون الاتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ بشأن قواعد إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي لدولة الإمارات العربية المتحدة .

أولاً : قاعدة وحدة الميزانية :

١- **المفهوم :** يقصد بهذه القاعدة : أن تُقدَّم النفقات والإيرادات العامة المقدرة (أو المتوقَّعة) خلال العام المقبل في وثيقة واحدة ، أي في ميزانية واحدة ، ولو تعددت مجلداتها أو أجزائها ، إن ذلك يعني أن تقدم هذه التقديرات معاً مرة واحدة ، كما يعني ضرورة عدم تعدد الميزانيات العامة للدولة[1]. وبالطبع ، وكما نعلم ، فإن هذه الوثيقة تقدم للبرلمان ، وهو السلطة المختصة باعتماد الميزانية.

وقد نصت المادة الأولى من القانون الاتحادي لدولة الإمارات[2] على هذه القاعدة بقولها : "أن الميزانية العامة للاتحاد تشتمل على جميع الإيرادات المقدر

---

(١) أن هذا المعنى ينصرف بالطبع إلى ميزانية الدولة وحدها ، ومن ثم فلا يعتبر خروجا على هذه القاعدة وجود ميزانيات عامة أخرى خاصة بالأشخاص المعنوية عدا الدولة كميزانية المحافظات والبلديات (في الدولة البسيطة) أو ميزانيات الإمارات والولايات (في الدول المركبة أو الاتحادية) ، إذ تعتبر كل محافظة أو كل إمارة أو ولاية شخص عام مستقل عند الدولة ، وبالتالي تكون له ميزانية عامة محلية مستقلة عن ميزانية الدولة .

(٢) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن قواعد إعداد الميزانية والحساب الختامي للدولة .

تحصيلها وجميع المصروفات المقدر إنفاقها بواسطة الوزارات وأجهزتها خلال السنة المالية".

٢- أهمية القاعدة : تستند هذه القاعدة إلى اعتبارين أحدهما مالي ، والأخر سياسي:

أ- **الاعتبار المالي :** يؤدي عرض الميزانية في وثيقة واحدة وفي وقت واحد إلى إيضاح المركز المالي للدولة ، وذلك بمقارنة مجموع النفقات بمجموع الإيرادات ، ومن ثم فإن البرلمان يستطيع أن يتبين ما إذا كان هناك فائض أو عجز في الميزانية وطرق تمويل هذا العجز . كما أن وحدة الميزانية تمكن من تحديد نسبة كل من الإيرادات والنفقات العامة إلى الدخل القومي لوجود الأرقام في وثيقة واحدة ، وبالتالي يمكن معرفة تأثير الميزانية على النواحي المختلفة للحياة الاقتصادية (الإنتاج ، وسائل الدفع ، إعادة توزيع الدخل القومي ، ...الخ) .

ب- **الاعتبار السياسي :** حيث تؤدي قاعدة الوحدة إلى تسهيل مهمة الرقابة المالية للبرلمان . فالمفاضلة بين وجوه الإنفاق المختلفة تقتضي أن تعرض كافة هذه الوجوه في وقت واحد ، وإلا فإن الحكومة - في حالة تجزئة الميزانية ، تستطيع أن تحصل بسهولة على موافقة البرلمان على وجوه الإنفاق غير الضرورية أولاً ، ثم تعرض عليه بعد ذلك الوجوه الضرورية ، فيضطر البرلمان إلى الموافقة عليها ، وقد لا تكفي الإيرادات المتبقية لمواجهة هذه الأخيرة ، مما قد يحمل البرلمان على فرض أعباء مالية جديدة لمواجهتها .

٣- الإستثناءات من قاعدة الوحدة : أدى تطور الفكر والواقع المالي إلى الخروج على تلك القاعدة في شكل تعدد الميزانيات ، حيث نجد إلى جانب الميزانية الرئيسية ميزانيات أخرى أهمها ، الميزانيات غير العادية ، والميزانيات المستقلة ،

والميزانيات الملحقة : والواقع أن هذه الإستثناءات لا تشكل خروجاً على القواعد السليمة لإدارة ميزانية الدولة طالما كانت مبررة قانوناً :

أ- **الميزانية غير العادية** : وهي الميزانية التي تتضمن نفقات استثنائية تستلزمها بعض الظروف (مثل الحروب وإنشاء المشروعات الاستثمارية الكبرى) ، ومن ثم يجب أن تُواجَه هذه النفقات بتوفير إيرادات غير عادية من القروض والتمويل التضخمي . ولما كان إتباع قاعدة وحدة الميزانية يستلزم إدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية ، فإن ذلك يوحي بازدياد نشاط الدولة بدرجة كبيرة بالمقارنة بالسنوات السابقة ، وهو ما لا يطابق الواقع ، ومن ثم فقد رؤى وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات وما يلزم من إيرادات غير عادية لتمويلها ، مما يسمح بمقارنة المركز المالي للدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانية العادية وحدها.

ورغم أن بعض الدول قد طبقت ذلك [1]، إلا إن الاتجاه الحديث في المالية المقارنة أصبح يذهب إلى التقليل من الميزانيات غير العادية والاستعاضة عنها بإجراء تقسيم بين النفقات الدورية والنفقات الاستثمارية الكبرى في ذات الميزانية العادية . وقد عزز من هذا الاتجاه تحول الدولة من "حارسة" إلى "متدخلة" ثم إلى "منتجة" ، وكذلك أصبح الحصول على إيرادات غير عادية (كالقروض والإصدار النقدي) لتغطية النفقات العامة العادية أمراً عادياً . كما أن الحكومة قد تسيء استخدام الميزانيات غير العادية بنقل بعض بنود النفقات (العادية) من الميزانية العادية للدولة وإنشاء ميزانية غير عادية لها ، مع الالتجاء

---

(١) عرفت مصر هذا النظام في أواخر القرن التاسع عشر، وكان ذلك راجعاً إلى اضطرابات المالية المصرية في ذلك الوقت، ثم عادت إلى الأخذ به عام ١٩٥٣ لتنفيذ مشروعات تنمية الإنتاج القومي والخدمة العامة ، إلا إنه ابتداء من عام٦٢/ ١٩٦٣ ضمت اعتمادات ميزانية مشروعات تنمية الإنتاج القومي إلى الميزانية العامة . وبعد نكسة ١٩٦٧ أنشئت ميزانية صندوق الطوارئ لمواجهة تمويل المعركة ، إلا أن نظام الميزانية العادية قد عاد تطبيقه مرة أخرى بعد إلغاء نظام ميزانية هذا الصندوق بالقانون رقم ٢١٥ لسنة ١٩٨٠م.

إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها ، حتى تظهر ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع إنها في الحقيقة تتضمن عجزاً بمقدار ما ورد من نفقات في الميزانية غير العادية .

لكل هذه الأسباب ، فقدت التفرقة بين النفقات العادية وغير العادية أهميتها ، وقد أستتبع ذلك فقدان أهمية التمييز بين الميزانية العادية وغير العادية.

ب - الميزانية الملحقة : وهي الميزانية المتعلقة ببعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري ، والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ، ومن ثم يرى المشرع إعطاء هذه المرافق الاستقلال المالي في صورة ميزانية مستقلة لها تشتمل على إيرادات المرفق ونفقاته وتلحق بميزانية الدولة [1]. والواقع أن إعطاء المرفق هذا الاستقلال المالي دون الاستقلال الإداري يرجع إلى اعتبارات كثيرة من أهمها : الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص على المرفق عن طريق مقارنة إيراداته بنفقاته ، وكذلك رغبة الحكومة في عدم تحمل أعباء مالية بالنسبة إلى هذه المرافق عن طريق ضغط نفقات المرفق إذا جاوزت إيراداته .

ومن القواعد المقررة في الفقه المالي بالنسبة للميزانيات الملحقة أن إيراداتها ونفقاتها لا تظهر في الميزانية العامة ، وإنما الذي يظهر في هذه الميزانية هو فائض أو عجز الميزانيات الملحقة ، وهذه يعني أن المرفق العام يلتزم بترحيل الفائض المالي إلى الميزانية العامة ، وفي المقابل ، فإن هذه الأخيرة تتحمل بتمويل عجز الميزانية الملحقة في حالة وجوده عن طريق الإعانات التي تقدم لها . ومن القواعد المقررة أيضاً في هذا المجال ، ضرورة عرض الميزانية الملحقة على البرلمان

---

(١) مثال ذلك : مرفق البريد ومرفق الإذاعة والتلفزيون في فرنسا . وفي مصر ، عرف هذا النوع من الميزانيات الملحقة التي تقررت لبعض المرافق العامة مثل : الإذاعة والتلفزيون ، والمعهد القومي للبحوث الجنائية ، ومجمع اللغة العربية . إلا أنه ابتداءً من عام ١٩٦٤/٦٣ أدمجت الميزانيات الملحقة في ميزانية الخدمات من خلال فرع مستقل في ميزانية الوزارة التي تشرف على المرفق . راجع في ذلك أ . د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص ٦٢٥ .

لمناقشتها واعتمادها ، وهكذا فإن الميزانية الملحقة تعتبر استثناءً من مبدأ وحدة الميزانية من الناحية المالية فقط دون الناحية السياسية .

ج – **الميزانية المستقلة** : وهي ميزانية تتعلق ببعض المرافق العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة ، إذ أن هذا الاستقلال في الشخصية الاعتبارية للمرفق يقتضي أن يكون له ميزانية خاصة به مستقلة عن الميزانية العامة للدولة، حتى ولو لم ينص على ذلك صراحة . ومن أهم الاعتبارات التي توجب هذا الاستقلال : البعد عن قيود النظم الحكومية ، وتطبيق نظم المشروعات الخاصة ، وإبعاد المرفق عن المؤثرات السياسية ، أو تخصيص هذا المرفق لتحقيق أغراض معينة .

ومثال هذه المرافق العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة : مؤسسة الإمارات العامة للبترول . ومثالها في مصر : الجامعات ، وزارة الأوقاف ، الجامع الأزهر ...الخ .

ومن أهم مظاهر الاستقلال لهذا النوع من المرافق العامة : عدم خضوع ميزانياتها للقواعد العامة المتعلقة بميزانية الدولة إلا إذا نص على ذلك صراحة ، وفي وجوب تغطية إيراداتها لنفقاتها (فإن بقي فائض احتفظت به لنفسها ، وإن حققت عجزاً يقع على عاتقها مهمة تدبير تمويله) ، وعدم عرض هذه الميزانيات على البرلمان لإقرارها حيث يختص بذلك مجلس إدارة المرفق العام . ولذلك فإن الميزانية المستقلة تعتبر استثناءً حقيقياً من مبدأ وحدة الميزانية ، ليس من الناحية المالية فقط ، وإنما أيضاً من الناحية السياسية[1].

---

(١) في دولة الإمارات العربية المتحدة ، يلاحظ أن ميزانية جامعة الإمارات تعتبر ميزانية مستقلة ولكنها تعتبر في ذات الوقت ملحقة بالميزانية العامة . وقد نصت على ذلك صراحة المادة السادسة من القانون الاتحادي رقم ٤ لسنة ١٩٧٦ الذي أنشئت الجامعة بمقتضاه ، حيث ورد بها أن تكون للجامعة ميزانية مستقلة تلحق بميزانية الدولة ، يعدها مدير الجامعة ويعتمدها مجلس الجامعة ، وتدير الجامعة أموالها بنفسها وفقاً للأنظمة واللوائح التي يضعها مجلس الجامعة . ورغم استقلال هذه الميزانية إلا أنها تلحق بميزانية الدولة حيث يظهر في هذه الأخيرة مقدار الاعتماد المالي الذي تقرره الدولة للجامعة في شكل إعانة مالية، بالإضافة إلى أن أحكام=

ثانياً : قاعدة سنوية الميزانية :

١ - **المفهوم** : يقصد بهذه القاعدة أن تكون الفترة الزمنية المقبلة ، والتي يتم إعداد الميزانية العامة لها ، أي التي يتم تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة بالنسبة لها ، وبصفة دورية ، سنة (أو أثنى عشر شهراً) .

ويلاحظ أن بداية السنة المالية ليست واحدة في جميع الدول . ففي بعض الدول تبدأ السنة المالية في أول يناير وتنتهي في أخر ديسمبر من كل عام (مثل دولة الإمارات كما أشرنا حالاً ، وفرنسا ، وبلجيكا) . وفي دول أخرى مثل إنجلترا وألمانيا تبدأ في أول إبريل وتنتهي في آخر مارس . كما تبدأ في دول أخرى في أول يوليو وتنتهي في أخر يونيو من العام التالي ، ومثال ذلك: مصر وأمريكا .

وفي ذات الدولة ، يمكن لبداية السنة المالية أن تتغير لأسباب متعددة (اقتصادية ، أو سياسية أو إدارية) .

ونظراً لهذه الاختلافات نجد المادة ١٢٨ من دستور الإمارات العربية المتحدة تنص على أن القانون يحدد قواعد إعداد الميزانية العامة للاتحاد والحساب الختامي ، كما يحدد بدء السنة المالية ، ولذلك ، فإنه يمكن تغيير السنة المالية وفقاً للظروف ، ويصدر قانون اتحادي بهذا التغيير .

٢ - **الأهمية** : يرجع اختيار فترة السنة ، واعتبارها فترة مناسبة لإعداد الميزانية العامة للدولة وتنفيذها ، لأسباب كثيرة من أهمها :

أ - معظم الحسابات العامة ، والتي من أهمها حسابات الدخل القومي والتي تعد وثيقة الصلة بحسابات الميزانية ، تتحدد بسنة . وهناك تأثير متبادل بين

= التأشيرات العامة والتنظيمية الملحقة بقانون الميزانية العامة تسري على الميزانيات الملحقة والمستقلة في جميع الأحوال التي لا يوجد فيها نص خاص في قوانين تلك الميزانيات . ومن ثم فإن ميزانية الجامعة تعتبر ميزانية مستقلة وملحقة في ذات الوقت ، كما أنها تعتبر استثناءً من قاعدة وحدة الميزانية . راجع : د . محمد حافظ الرهوان ، مرجع سابق ، ص ٢٦٥ .

الميزانية وكافة أوجه النشاط الاقتصادي التي تعكسها حسابات الدخل القومي.

ب - تعتبر فترة السنة فترة مناسبة للإيرادات العامة والنفقات العامة التي تتفاوت باختلاف الفصول الأربعة التي تشتمل عليها السنة ، وتتكرر سنوياً.

ج - تحضير الميزانية العامة ومناقشتها واعتمادها يستلزم وقتاً وجهداً كبيرين ليس من السهل عملاً أن يتكرر كل فترة قصيرة من الزمن . وكلما قصرت المدة التي يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى البرلمان للحصول على موافقته على النفقات والإيرادات ، ازدادت سلطة البرلمان على أعمال السلطة التنفيذية وازداد إرهاق السلطة التنفيذية في الإعداد والتحضير ، وازداد أيضاً إرهاق السلطة التشريعية في المناقشة والتصديق . وإذا زادت الفترة عن سنة ، فإن رقابة البرلمان على نشاط الحكومة وتصرفاتها المالية تكون ضعيفة .

د - من الناحية المالية ، تعتبر فترة السنة مناسبة حيث تتلاءم مع دورية الضرائب المباشرة التي تحصل سنوياً . كما أن فترة السنة هي الفترة التي تتخذها كافة المشروعات العامة والخاصة أساساً زمنياً لإعداد ميزانيتها واحتساب نتائج أعمالها وأرباحها .

هـ - أن إطالة فترة الميزانية عن العام تجعل من الصعب وضع تقديرات دقيقة للميزانية بسبب صعوبة التنبؤ بما يمكن أن ينفق أو يحصل بعد فترة تزيد عن السنة . كما أن جعل هذه الفترة أقل من العام ، قد يؤدي إلى حدوث خلل بين الإيرادات والنفقات ، وذلك نتيجة موسمية الإيرادات والنفقات .

٣ - الاستثناءات من قاعدة لسنوية :

أدى التطور الحديث لوظيفة الدولة إلى مزيد من الارتباط بين الميزانية العامة والنشاط الاقتصادي في المجتمع . وقد أدى ذلك إلى الخروج أحياناً عن قاعدة السنوية دون الإلغاء الكامل لهذه القاعدة ، ومن أهم هذه الاستثناءات ، نشير إلى ما يأتي :

أ- ميزانية البرامج الاقتصادية والاجتماعية (لفترة أكثر من سنة) : وتعد هذه الميزانية لفترة تزيد عن السنة ، بل إن تنفيذها قد يستغرق عدة سنوات ، وتحتاج إلى اعتمادات مالية تتجاوز ميزانية العام الواحد . وفي الوقت الحاضر ، تقوم الدولة بإعداد خطة متوسطة (لمدة خمس سنوات أو أكثر) ، ومن أجل ذلك ، تضع ميزانية نقدية لتغطية هذه الفترة ، وتنفيذ هذه الميزانية يستلزم اعتماد المبالغ اللازمة لتنفيذ المشروعات الواردة في الخطة ، والتي يتجاوز تنفيذها ميزانية السنة الواحدة . ويتم ذلك إما بطريقة الاعتمادات بالارتباط ، أو طريقة القانون ببرنامج .

وفي الطريقة الأولى : يقيد مجموع المبالغ اللازمة لتنفيذ البرامج في ميزانية السنة الأولى من سنوات البرامج ، ولكن في صورة اعتمادات تقديرية ، مما يسمح من الناحية القانونية بالارتباط بتنفيذ المشروعات التي يتضمنها البرنامج دون الدفع الفعلي لكافة التكاليف . ويدرج في ميزانية كل سنة من السنوات التي تشتمل عليها الخطة الجزء من الاعتمادات التقديرية المشار إليها والذي يجوز صرفه فعلاً خلال هذه السنة .

وفي الطريقة الثانية : يوافق البرلمان على قانون خاص يتميز عن الميزانية، به يوضع البرنامج الاقتصادي موضع التنفيذ خلال عدة سنوات ، وتتقرر به الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرنامج بعد توزيعها على السنوات المختلفة ، وفي كل سنة يدرج الجزء المخصص للانفاق فيها في ميزانية الدولة عن تلك السنة .

ب — اعتماد الميزانية لفترة أقل من سنة : وذلك في حالات عديدة منها :

- إذا لم تنته السلطة التشريعية من إصدار قانون الميزانية قبل بدء السنة المالية[1].
- حالة الاعتمادات الإضافية التي تدعو الحاجة إلى إقرارها في حالة عدم كفاية الاعتمادات التي سبق إقرارها من قبل البرلمان في الميزانية .
- حالة الاعتمادات الجديدة التي تتقرر لأول مرة بسبب نشوء وجه جديد وهام للإنفاق لم يرد ضمن تقديرات الميزانية .
- عندما تقرر الدول تعديل بداية السنة المالية ، حيث تعد ميزانية مؤقتة لتغطية الجزء المتبقي من السنة التي تقرر إحداث التعديل خلالها .
- حالة الظروف القاهرة (كحرب مثلا) ، حيث يمكن إعداد ميزانية مؤقتة لفترة لا تتجاوز عدة شهور مثلاً[2].

ثالثاً : قاعدة عمومية الميزانية :

١- المفهوم : يقصد بهذه القاعدة ضرورة إدراج كافة الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة الميزانية ، بحيث لا يُسمح بخصم نفقات أية جهة من إيراداتها ، وبحيث لا يخصص أي نوع من الإيرادات بذاته لوجه معين من وجوه النفقات العامة

وهكذا تقوم هذه القاعدة على عنصرين أساسين هما : عدم جواز إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات من ناحية ، وعدم تخصيص أي من الإيرادات العامة لوجه محدد من وجوه الإنفاق العام من ناحية أخرى .

إن تطبيق هذه القاعدة يعني إذن الأخذ بالميزانية الإجمالية حيث تظهر كافة تقديرات الإنفاق وكافة تقديرات الإيرادات دون الأخذ بالميزانية الصافية

---

(١) وقد نص على هذه الحالة دستور دولة الإمارات في المادة (١٣٠) والتي تقرر إجازة إصدار مرسوم اتحادي يقر اعتمادات شهرية مؤقتة على أساس جزء من أثنى عشر من اعتمادات السنة المالية السابقة . وقد نصت على ذلك أيضاً المادة (١٨) من القانون الاتحادي (١٤ لسنة ١٩٧٣) .

(٢) وهذا ما حدث في فرنسا مثلاً أثناء الحرب العالمية الأولى . وفي السنوات ١٩٤٥ ، ١٩٤٧ بعد الحرب العالمية الثانية .

التي يكتفي فيها بإظهار الرصيد المتبقي بعد إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات .

وتأكيداً لأهمية قاعدة العمومية ، فقد ورد النص عليها في المادتين الرابعة والخامسة من القانون الاتحادي (١٤ لسنة ١٩٧٣) لدولة الإمارات ، حيث قررت المادة الرابعة : "يكون تقدير الإيرادات مبنياً على مقدار الإيرادات الفعلية، وتدرج نفقات التحصيل في تقدير المصروفات" .

كما قررت المادة الخامسة بأن : "يخصص مجموع الإيرادات المقدرة في السنة المالية للمصروفات المربوطة في الميزانية العامة عن ذات السنة المالية .

وهكذا تكون المادة الرابعة قد أكدت العنصر الأول وهو عدم إجازة إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات ، وتكون المادة الخامسة قد أكدت العنصر الثاني للقاعدة وهو: عدم إجازة تخصيص الإيرادات .

٢- الأهمية : يرجع الأخذ بهذه القاعدة إلى ما يأتي :

أ - إتاحة الفرصة للبرلمان لمراقبة سير الإدارة الحكومية فيما يتعلق بإجراء النفقات اللازمة لتيسيرها ، وذلك من خلال إدراج جميع النفقات وجميع الإيرادات (أي الميزانية الإجمالية) ، أما إتباع طريقة الميزانية الصافية ، فإنه يحجب عن البرلمان كل ما يتعلق بتفصيلات النفقات المتعلقة بالمرافق العامة، ولا يظهر له إلا رصيد هذه المرافق ، سواء كان هذا الرصيد دائناً أو مديناً .

ب - محاربة الإسراف المالي في الإنفاق الحكومي ، إذ أن طريقة الميزانية الصافية للمرفق العام تتيح له أن يُسرف في إنفاقه إذا حقق إيرادات تجاوز نفقاته، اعتمادا على أنه يظهر في ميزانيته فقط فائض الإيرادات على النفقات ، وعلى أنه لن يجد رقابة من البرلمان على بنود إنفاقه .

ج- إن قاعدة عدم تخصيص الإيرادات تمنع الحكومة من الحصول على موافقة سهلة من البرلمان بفرض ضريبة معينة لتخصيصها لحل مشكلة اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية صعبة . كما أنها تمنع أو تحد من مطالب الفئات الاجتماعية والسياسية بتخصيص حصيلة إيراد معين لوجه من وجوه الإنفاق يعود بالمنفعة على هذه الفئات دون غيرها [1]، لما في ذلك من تهديد لرابطة التضامن الاجتماعي بين المواطنين .

٢- استثناءات على القاعدة :

رغم مزايا قاعدة العمومية بعنصريها ،فإن كثيراً من الدول قد خرجت عليها بمقتضى تشريعات تسمح بذلك :

أ- فالميزانيات غير العادية والمستقلة والملحقة والحسابات العامة تعتبر خروجاً عن قاعدة عدم تخصيص أي إيراد عام لوجه معين من وجوه الإنفاق .

ب- في مصر مثلاً ، تم تخصيص حصيلة " الرسم الإضافي " على أجور دخول الملاهي وتذاكر السكك الحديدية والبرقيات والمكالمات التليفونية بمقتضى القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٤٢ لمساعدة جهات البر المختلفة . وكذلك ما تقرر بالمرسوم بقانون رقم ١٠٥ لسنة ١٩٥٧ من فرض رسم نقل بنسبة ١٥ ٪ من أجور النقل بالسيارات العامة للركاب بالأقاليم ، وتخصيص حصيلتة لصيانة الطرق العامة (ومن الواضح أن هذه الرسوم ليست في حقيقتها إلا ضرائب)[2].

ج- في دولة الإمارات العربية المتحدة تم فرض ضريبة اتحادية على مرتبات الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني العاملين في الحكومة الاتحادية ، وتخصيصها لصالح الصندوق القومي الفلسطيني ، وذلك من أجل دعم

---

(١) كما إن تخصيص إيراد معين لتغطية نفقات مرفق حكومي محدد قد يدفعه إلى الإسراف إذا كان هذا الإيراد يزيد عن نفقات هذا المرفق . وقد يعوقه عن العمل بانتظام إذا حدث العكس (أي إذا كان الإيراد المخصص أقل من النفقات المطلوب إجرائها) .

(٢) راجع . د . أحمد جامع . مرجع سابق . ص ٢٥١ .

القضية الفلسطينية . وقد فرضت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم (١٣) لسنة ١٩٧٣ ، إلا أنها ألغيت بمقتضى القانون الاتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٩٤[1].

ويلاحظ بالنسبة للاعتمادات (النفقات المخصصة في الميزانية العامة) أنها لابد أن تخصص (عكس قاعدة عدم تخصيص الإيرادات العامة) . وتنصرف قاعدة تخصيص الاعتمادات إلى أنه لا يجوز للحكومة أن تتجاوز الاعتمادات المخصصة لكل وجه إلا بعد أخذ موافقة البرلمان ، بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من وجوه النفقات العامة ، وذلك بهدف إحكام السلطة التشريعية رقابتها على الإنفاق الحكومي في الوجوه التي خصص من أجلها .

رابعاً : قاعدة توازن الميزانية :

يجب هنا أن نميز بين مفهوم هذه القاعدة في كل من الفكر التقليدي والفكر المعاصر :

١- المفهوم العام في الفكر التقليدي :

شهد مفهوم قاعدة توازن الميزانية تطوراً ملحوظاً في الفكر والواقع الماليين كنتيجة مباشرة للتطور الذي طرأ على طبيعة الدور التدخلي للدولة ، وانتقالها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة . وقد صحب هذا التطور في دور الدولة ، تطوراً موازياً تمثل في الانتقال من فكرة المالية العامة المحايدة إلى فكرة "المالية العامة الوظيفية".

وفي ظل الدولة الحارسة والفكر التقليدي والمالية العامة المحايدة ، كانت قاعدة توازن الميزانية تعني "ضرورة أن تتساوى نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية وهي الضرائب والرسوم وإيرادات ممتلكات الدولة

---

(١) راجع مؤلفنا : " التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة " ، الطبعة الثانية ، كلية شرطة دبي ، دبي ، ١٩٩٩ ، ص ٤١ ، ٤٢ .

الخاصة" . هذا المفهوم للقاعدة في ظل الفكر التقليدي ، كان يستلزم في التطبيق ما يلي :-

أ- عند تقدير النفقات العامة ، يجب أن تتساوى مع الإيرادات العامة العادية المقدر تحصيلها . ومعنى ذلك أن السماح بوجود عجز في الميزانية كان أمراً مرفوضاً ، كذلك فإن وجود فائض في الميزانية (أي زيادة الإيرادات عن النفقات) كان أيضاً غير مقبول ، ذلك أن وجود عجز في الميزانية سيدفع الدولة إلى تمويله بالتضخم (أي بالإصدار النقدي الجديد) أو الالتجاء إلى القروض التي تحمل الأجيال القادمة بأعباء خدمتها على الرغم من عدم الاستفادة من هذه القروض . وكذلك فإن الفائض يعني اقتطاعاً غير مبرر من مدخرات الأفراد ، توجهه الدولة إلى نفقات استهلاكية .

ب- يجب ألا تلجأ الدولة إلى تحصيل إيرادات من مصادر غير عادية (الإصدار النقدي أو القروض) إلا إذا كانت مضطرة إلى ذلك (أي إذا كانت في حاجة ماسة إلى مواجهة نفقات غير عادية كنفقات الحروب وإقامة المشروعات الاستثمارية الضخمة) .

ج- يجب أن يتم تحديد الإيرادات أولاً ، ثم يتم بعد ذلك تحديد النفقات العامة بحيث لاتتجاوز هذه النفقات ماهو متاح من إيرادات عامة عادية ، وذلك تطبيقاً للقاعدة المعروفة في الفكر التقليدي ، وهي "أولوية الإيرادات على النفقات" .

د- تنطلق الأفكار السابقة للفكر المالي التقليدي من اعتقاده بتحقق التوازن الاقتصادي تلقائياً ، ومن الفرض الأساسي المتمثل في العمالة الكاملة أو التشغيل الكامل للموارد المتاحة دون حاجة إلى أي تدخل من جانب الدولة.

٢- مفهوم توازن الميزانية في الفكر المالي الحديث :

أثبت الفكر المالي منذ الثلاثينات من القرن العشرين - خطأ فروض من الفكر التقليدي فيما يتعلق بالتوازن التلقائي والعمالة الكاملة في الاقتصاد القومي . فقد أثبتت أبحاث كل من ليندال وميردال وكنز أن العمالة الكاملة لا تتحقق دائماً في الاقتصاد القومي نتيجة نقص مستوى الطلب الكلي الفعلي عن الحد الذي يحقق هذه العمالة ، ومن ثم فإن الجهاز الإنتاجي لا يشتغل إلا بجزء من طاقته في الاقتصاد القومي ، كما أثبت الواقع العملي خصوصاً بعد الحربين العالميتين الأولى والثانية أهمية تدخل الدولة في مختلف وجوه النشاط الاقتصادي وأهمية استخدام الدولة الأدوات المالية (الإيرادات والنفقات العامة) من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي .

ولقد بين كينز ضرورة تدخل الدولة عن طريق زيارة إنفاقها العام بهدف تنشيط الطلب الكلي الفعلي وبالتالي العمل على إعادة التوازن التلقائي. كما أوضح أن الدولة يمكنها الزيادة في الإنفاق العام عن طريق القروض العامة والإصدار النقدي الجديد . ولا خطر في استخدام القروض العامة إذا ما استخدمت حصيلتها في تمويل استثمارات منتجة ، يؤدي عائدها إلى زيادة الحصيلة الضريبية المتوقعة ، وبالتالي تزيد الإيرادات العامة بما يسمح بمواجهة أعباء القروض العامة . وينطبق ذلك على الإصدار النقدي الجديد ، إذ أن استخدامه في تمويل الاستثمارات المنتجة ، سوف يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي من ناحية وإلى زيادة الطاقة الإنتاجية والعرض الكلي من ناحية أخرى ، ومن ثم يمكن مواجهة التضخم في صورة الارتفاع المستمر في الأسعار . وفي الحرب العالمية الأولى ، اضطرت الدول المتحاربة إلى الالتجاء إلى وسائل جديدة للحصول على إيرادات عامة كان من أهمها أذونات الخزانة .

وكذلك فإن غالبية الدول النامية لجأت إلى تمويل برامج التنمية عن طريق عجز الميزانية في ضوء التوازن الاقتصادي العام ، وذلك يعني أن الحكم

على سلامة السياسة المالية لم يعد مرتكزاً على المساواة الحسابية بين النفقات العامة العادية مع الإيرادات العامة العادية ، وإنما من خلال التوازن أو الاستقرار الاقتصادي العام .

لكل هذه الأسباب ، فإن الفكر المالي الحديث لم يعد ينظر إلى مبدأ التوازن الحسابي في الميزانية ذات نظرة التقديس الذي كان ينظرها الفكر التقليدي ، بل أصبح هذا التوازن له مفهوم آخر ، بمعنى أنه التوازن الذي يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في الدولة بصرف النظر عن حدوث عجز أو فائض في الميزانية العامة . ونتيجة لذلك :

أ - اصبح في إمكان الدولة أن تلجأ إلى الإصدار النقدي الجديد لتغطية النفقات العادية من أجل تنشيط الطلب الفعلي ومواجهة الانكماش أو الكساد ، بشرط أن يتوقف هذا الإصدار بمجرد علاج هذا الاختلال أو توفر إيرادات عامة حقيقية تحل محل الإصدار النقدي ، وقد لجأت الدول إلى ذلك خلال أزمة الكساد العالمي سنة ١٩٢٩ م .

ب - أصبح في إمكان الدولة أيضاً الإلتجاء إلى استخدام فكرة "فائض الميزانية" أي إحداث زيادة في الإيرادات عن النفقات (ولو لم تكن في حاجة فعلية إلى هذه الإيرادات) ، وذلك في أوقات التضخم ، حيث تعمد الدولة إلى اتباع سياسات تهدف إلى خفض الطلب الفعلي الكلي (عن طريق خفض نفقاتها الاستهلاكية والاستثمارية مع زيادة الضرائب وغيرها من الإيرادات العامة) .

نخلص مما تقدم إلى القول بأن المفهوم التقليدي للتوازن الحسابي في الميزانية العامة قد حل محله مفهوم جديد في الفكر الحديث مؤداه التوازن الواقعي، أو التوازن الاقتصادي والاجتماعي الذي يتمثل في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في الدولة في أي وقت من الأوقات .

المبحث الثاني

التنظيم القانوني للميزانية العامة وتطورها في دولة الإمارات العربية المتحدة

خلال الأعوام الثماني والعشرين الماضية ، ومنذ نشأة دولة الإمارات في عام ١٩٧٢ ، كان اهتمام التشريع الاتحادي واضحاً بوضع تنظيم قانوني للشئون المالية للاتحاد في دستور الدولة من ناحية ، ولقواعد إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي في القانون الاتحادي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ والذي صدر تطبيقاً لهذا الدستور من ناحية أخرى .

وخلال هذه الفترة ، شهد الاقتصاد القومي تقدماً ملحوظاً في كل المجالات ، على المستويين الاتحادي والمحلي ، ويكفي هنا أن نشير إلى تضاعف حجم الناتج الإجمالي المحلي إلى نحو ٢٢ ضعفاً خلال الفترة من عام ١٩٧٢ إلى عام ١٩٩٥[(١)]، وقد وصل حجم هذا الناتج إلى أكثر من ١٨٦ مليار درهم عام ١٩٩٩ م[(٢)]. وقد صاحب ذلك ارتفاع متواصل في حجم الإنفاق العام ، إذ أنه ارتفع من ٢١٤,٤ مليون درهم في ميزانية عام ١٩٧٢[(٣)] إلى ٢٣,١٢ مليار درهم في الميزانية العامة للاتحاد لعام ٢٠٠٠م[(٤)].

وقد حققت الميزانية العامة للاتحاد فائضاً في بعض السنوات ، إلا أنها أيضا قد شهدت تحقق عجز في سنوات أخرى خلال هذه الفترة .

وسنحاول في المبحث الحالي إلقاء لمحة على تطور الميزانية العامة للاتحاد (النفقات والإيرادات العامة ، وما تحقق من فائض وما حدث من عجز) منذ عام

---

(١) أنظر في ذلك : مجلة " اقتصاديات الإمارات " العدد رقم ١٧ ، ديسمبر ١٩٩٦ ، ص ٥٢ – ٥٣

(٢) أنظر صحيفة البيان ، العدد رقم ٧٢١٨ ، بتاريخ ٢٢/٣/٢٠٠٠ ، ص ٦.

(٣) أنظر صحيفة الاتحاد ، بتاريخ ٢٥/٤/١٩٨٣ .

(٤) أنظر صحيفة البيان ، بتاريخ ١٤/٣/٢٠٠٠م ، ص ٩ .

١٩٧٢م من ناحية ، وعلى التنظيم القانوني لمالية الاتحاد وقواعد تنظيم الميزانية العامة له من ناحية أخرى .

أولاً : التنظيم القانوني لمالية الاتحاد وقواعد إعداد الميزانية العامة :

١ - التنظيم القانوني لمالية الاتحاد طبقاً للدستور :

وردت المواد القانونية المنظمة للشئون المالية لاتحاد الإمارات في الباب الثامن من الدستور (المواد من ١٢٦ إلى ١٣٦)

وقد نصت المادة (١٢٦) على تحديد المصادر التي تحصل منها الدولة على الإيرادات العامة وهي : الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بموجب قانون اتحادي في المسائل الداخلية في اختصاص الاتحاد تشريعاً وتنفيذاً ؛ والرسوم والأجور التي يحصلها الاتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها ؛ والحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الاتحاد في ميزانيته السنوية ، وإيراد الاتحاد من أملاكه الخاصة .

كما نصت المادة (١٢٧) على أن تخصص الإمارات الأعضاء في الاتحاد نسبة معينة من مواردها السنوية لتغطية نفقات الميزانية العامة السنوية للاتحاد وذلك على النحو وبالقدر الذين يحددهما قانون الميزانية . وهذا القانون يحدد قواعد إعداد الميزانية العامة للاتحاد والحساب الختامي ، كما يحدد بدء السنة المالية (م١٢٨) .

وطبقاً للمادة (١٢٩) يعرض مشروع الميزانية السنوية للاتحاد متضمناً تقديرات الإيرادات والمصروفات ، قبل بدء السنة المالية بشهرين على الأقل على المجلس الوطني الاتحادي لمناقشتها وإبداء ملاحظات عليها ، وذلك قبل رفع مشروع الميزانية إلى المجلس الأعلى لاتحاد ، مصحوبة بهذه الملاحظات لإقرارها .

وتصدر الميزانية العامة بقانون . وفي جميع الأحوال التي لا يصدر فيها قانون الميزانية قبل بدء السنة المالية ، يجوز بمرسوم اتحادي إقرار اعتمادات شهرية

مؤقتة ، على أساس جزء من أثنى عشر من اعتمادات السنة المالية السابقة ، وتجبى الإيرادات وتنفق المصروفات وفقاً للقوانين النافذة في نهاية السنة المالية السابقة (م١٣٠) .

كل مصروف غير وارد في الميزانية ، أو زائد عن التقديرات الواردة بها ، وكل نقل لأي مبلغ من باب إلى أخر من أبواب الميزانية ، يجب أن يكون بقانون. ومع ذلك يجوز في حالة الضرورة الملحة ، تقرير هذا الصرف ، أو النقل بمرسوم بقانون وفقاً لأحكام المادة (١١٣) من هذا الدستور (م١٣١) .

وقد نصت المادة (١٣٢) على أن يخصص الاتحاد في ميزانيته السنوية مبالغ من إيراداته للإنفاق على مشروعات الإنشاء والتعمير والأمن الداخلي والشئون الاجتماعية حسب الحاجة الماسة لبعض الإمارات .. ويجوز للاتحاد إنشاء صندوق خاص لهذه الأغراض .

وطبقاً للمادة (١٣٣) لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون . ولا يجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون . كما لا يجوز تكليف أحد بأداء أموال أو رسوم أو عوائد اتحادية إلا في حدود القانون وطبقاً لأحكامه .

ولا يجوز عقد القروض العامة ، أو الارتباط بالتزامات يترتب عليها إنفاق مبالغ من الخزانة العامة للاتحاد في سنة أو سنوات مقبلة ، إلا بقانون اتحادي (م١٣٤) .

وفيما يتعلق بالحساب الختامي ، قررت المادة (١٣٥) أن الحساب الختامي للإدارة المالية للاتحاد عن السنة المالية المنقضية ، يقدم إلى المجلس الوطني الاتحادي خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاء السنة المذكورة لإبداء ملاحظاته عليه، قبل رفعه إلى المجلس الأعلى لإقراره ، على ضوء تقرير المراجع العام .

أما إجراءات المراجعة والرقابة المالية فقد نصت عليها المادة (١٣٦) حيث قررت إنشاء إدارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم ، لمراجعة حسابات الاتحاد والأجهزة والهيئات التابعة له ، وكذلك لمراجعة أية حسابات أخرى يوكل إلى الإدارة المذكورة مراجعتها ، طبقاً للقانون . وينظم القانون هذه الإدارة ويحدد اختصاصاتها ، وصلاحية العاملين فيها ، والضمانات الواجب توافرها لها ولرئيسها ولموظفيها ، من أجل القيام بوظائفهم على خير وجه .

٢ - قواعد إعداد الميزانية العامة للدولة :

وردت هذه القواعد في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن إعداد الميزانية والحساب الختامي للدولة . وقد اشتملت هذه القواعد على أربعة عناصر هي :

أ - إقرار مبدأ سنوية الميزانية (المادة رقم ١) .

ب - تقدير الإيرادات العامة (المواد من ٢ إلى ٥) .

ج - تقدير المصروفات العامة (المواد من ٦ إلى ١١) .

د - إقرار الميزانية وإصدار قانون باعتمادها (المواد من ١٢ إلى ٢٠) .

ومن مجمل هذه القواعد يمكن القول أن دولة الإمارات العربية المتحدة تعتمد على الأسلوب التقليدي في إعداد الميزانية العامة للدولة ، وهو المتبع في العديد من دول العالم ، لما يتسم به من وضوح في التعبير وسهولة في الإعداد . ويتمثل هذا الأسلوب في قيام وزارة المالية والصناعة في الدولة (ممثلة للسلطة التنفيذية) بتوزيع تعميم إعداد الميزانية على الوزارات المختلفة بالدول في بداية الثلث الثاني من شهر يوليو من كل عام مرفقاً به التعليمات المطلوبة في إعداد الميزانية ثم تتسلم وزارة المالية هذه التقديرات وتناقشها بواسطة إدارة الميزانية فيها مع مندوبي الوزارات المختلفة ، حتى يتم الاتفاق النهائي مع هذه الوزارات على الصيغة النهائية لهذه التقديرات .، وطبقاً لنص المادة الثانية من القانون ، يكون

على وزارة المالية أن تنتهي من الإعداد خلال شهر سبتمبر السابق على بدء السنة المالية . ويعرض مشروع الميزانية العامة على وزير المالية للموافقة عليه (م١٣) . ويعد وزير المالية ، بعد الموافقة على المشروع تقريراً عنه يتضمن عرضاً عاماً للحالة المالية والاقتصادية للبلاد (م١٤) . ثم يعرض هذا المشروع مصحوباً بالتقرير على مجلس الوزراء لإقراره ، ويجب أن يتم الإقرار قبل نهاية شهر أكتوبر من كل عام (م١٥) . وبعد ذلك يحال المشروع - قبل بدء السنة المالية بشهرين على الأقل - إلى المجلس الوطني الاتحادي لمناقشته وإبداء ملاحظاته عليه (م١٦) . يرفع هذا المشروع بعد ذلك إلى المجلس الأعلى للاتحاد ، مصحوباً بما أبداه المجلس الوطني الاتحادي من ملاحظات ، وتصدر الميزانية بقانون (م١٧) . وإذا لم يصدر قانون الميزانية قبل بدء السنة المالية ، يجوز بمرسوم اتحادي إقرار اعتمادات شهرية مؤقتة ، على أساس جزء من أثنى عشر من الاعتمادات الخاصة بالسنة المالية السابقة ، وذلك بناءً على عرض وزير المالية (م١٨) . ويجب على وزارة المالية أن ترسل إلى كل وزارة نسخة من ميزانيتها فور صدور قانون الميزانية (م ٢٠).

ويلاحظ أن المصروفات العامة للدولة تقسم في الميزانية العامة إلى أربعة أبواب: يشتمل الباب الأول على المصروفات الجارية (الرواتب والأجور وملحقاتها) ، ويشتمل الباب الثاني على مصروفات المستلزمات السلعية والخدمية لتسيير الحياة العامة ، ويشتمل الباب الثالث على المصروفات الثابتة للسلع الرأسمالية المعمرة والاستثمارات الثابتة للمشروعات المستكملة والجديدة ، والباب الرابع يشتمل على الاستثمارات المالية . أما الإيرادات العامة فتشتمل على قسمين رئيسين هما : مساهمات الإمارات الأعضاء في الاتحاد ، والإيرادات الذاتية لوزارات الدولة .

ثانيا : تطور حجم الميزانية العامة منذ عام ١٩٧٢م :

١ - خلال الفترة (١٩٧٢ — ١٩٨٠)[١]:

إذا كان أول مجلد لميزانية مكتملة الجوانب قد أصدرته وزارة المالية والصناعة عن ميزانية الدولة في عام ١٩٧٤ ، فإن أول ميزانية للإمارات صدرت في عام ١٩٧٢ عقب إعلان قيام دولة الاتحاد .

وتشير البيانات المتاحة إلى أن إجمالي المصروفات العامة في ميزانية (١٩٧٢) بلغت ٢١٤,٤ مليون درهم (منها ١٦٩,٤ مصروفات جارية ، و٤٤,٥ مليون درهم للمشروعات) أما الإيرادات العامة فقد بلغ حجمها نحو ٢٠١ مليون درهم (منها ١٩٦ مليون درهم من مساهمة الإمارات الأعضاء و٥ مليون من الموارد الذاتية) . وبذلك يكون مقدار العجز المحقق ١٣,٤ مليون درهم .

وفي الميزانية العامة لعام ١٩٨٠ ، كان التوازن متحققاً بين إجمالي المصروفات العامة من ناحية ، وإجمالي الإيرادات العامة من ناحية أخرى ، إذ بلغ حجم كل منهما ١٥٩٧٢,٤ مليون درهم . وقد بلغ حجم المصروفات الجارية ١٢٣٠٠,٤ مليون درهم ، وحجم الاستثمارات الثابتة للمشروعات المكتملة والجديدة مضافاً إليه حجم الاستثمارات المالية نحو ٣٦٧٢,٠ مليون درهم ، وارتفع كذلك حجم إيرادات الوزارات ليصل إلى ٢٠٥,٣ مليون درهم[٢]. ومن الملاحظ أن الاقتصاد القومي في ذلك الوقت بدأت تظهر في جوانبه بوادر الانتعاش ، حيث تم تطبيق قرار صاحب السمو رئيس الدولة بدعم أسعار المحروقات ومحطات الكهرباء في الإمارات الشمالية . كما تضمنت الميزانية احتياطاً قدره ٧٩٠ مليون درهم لاستحداث وظائف جديدة بالإضافة إلى الإعانات الخارجية ، كما زادت المبالغ المعتمدة للمشروعات من ١١٥٤ مليون درهم"في عام

---

(١) راجع في ذلك : مغازي شعير : قراءة في ميزانية الدولة {١} ، في صحيفة الاتحاد ، بتاريخ ١٩٨٣/٣/٢٥ .

(٢) راجع : ميزانية الدولة عن السنة المالية ١٩٨٠ ، في صحيفة الخليج ، بتاريخ ١٩٨٠/٢/٤/٢ .

٧٩" إلى ١٩٠٣ مليون درهم ، والاستثمارات المالية من ٧٤٣,٧ مليون درهم إلى ١٧٦٩ مليون درهم[١].

٢ - خلال الفترة (١٩٨١ — ١٩٩٠) :

استمر التوازن بين النفقات والإيرادات العامة متحققاً في ميزانية ١٩٨١ ، حيث سجلت هذه الميزانية ارتفاعاً ملحوظاً وبنسبة ٦٤,٣٪ عن ميزانية عام ١٩٨٠ ، حيث سجلت ميزانية عام ١٩٨١ رقماً كبيراً بلغت قيمته ٢٦٢٣٢,٥ مليون درهم (أي بزيادة قدرها ١٠٢٦٠,١ مليون درهم عن الميزانية التي سبقتها . وقد إنعكس ذلك في ارتفاع حجم كل من المصروفات الجارية (٢١٢٧٨,٥ مليون درهم) ، ومصروفات المشروعات (١٥٥٥,٧ مليون درهم) ، والاستثمارات المالية (٢٢٩٨,٣ مليون درهم) . كما صدر قانون اتحادي بشأن تقرير اعتماد إضافي في الميزانية بمبلغ ٨٠ مليون درهم .

إلا أن ميزانية عام ١٩٨٢ قد سجلت (ولأول مرة منذ بداية السبعينات) عجزاً واضحاً ، إذ أن إجمالي المصروفات العامة قد بلغ ٢٢٥٥٩,٥ مليون درهم ، بينما بلغ إجمالي حجم الإيرادات العامة ٢٠٣٧٥,٦ مليون درهم ، ومن ثم يكون العجز المسجل هو مليارين و٢٨٣ مليوناً درهم و٨٩٠ ألف درهم . وقد فسر هذا العجز كنتيجة لمعطيات السوق البترولية[٢].

ويبدو أن معطيات السوق البترولية قد واصلت تأثيرها على حجم الإيرادات العامة ، حيث استمر إصدار الميزانية العامة الاتحادية بعجز خلال النصف الأول من الثمانينات ، بلغ حجمه نحو ٣٦٣٧ مليون درهم في ميزانية عام ١٩٨٥[٣].

---

(١) أ . مغازي شعير ، مرجع سابق .

(٢) راجع في ذلك : " أصوات نيابية تناقش الميزانية الاتحادية " في جريدة الشروق ، بتاريخ ١٩٩٤/٢/١٠ .

(٣) أنظر صحيفة الخليج " الميزانية الاتحادية والمستقبل " بتاريخ ١٠/٣٠ _ ١٩٨٥/١٠/٣١ .

وفي الميزانية العامة للاتحاد لعام ١٩٩٠ بلغ إجمالي المصروفات العامة المدرجة نحو ١٥٦٤٥,٤١ مليون درهم، بينما بلغ إجمالي الإيرادات العامة المدرجة نحو ١٤٩٧٨,٧٦ مليون درهم أي أن العجز التمويلي المقدر هو ٦٦٦,٦٥ مليون درهم[1].

وفي هذا المجال تشير البيانات الصادرة عن التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام ١٩٩٣ (ص ٤٣٣) إلى أن العجز في الميزانيات الحكومية لدول مجلس التعاون خلال النصف الثاني من الثمانينات (١٩٨٦ - ١٩٩٠) قد تطور على النحو التالي :

- في دولة الإمارات : انخفض العجز من ٣٤١٢ مليون دولار إلى ٢١٥٦ م. دولار
- في دولة البحرين : أرتفع العجز من ١٣٧ مليون دولار إلى ٢٧٦ م. دولار .
- في السعودية : انخفض العجز من ١٦٢٤٧ مليون دولار إلى ٦٦٦٩ م. دولار .
- في سلطنة عمان : تحول العجز من ١٧١٢ مليون دولار إلى فائض قدره ٤٧٠ م. دولار .
- في قطر : ارتفع العجز من ٨٤ مليون دولار إلى ٤٠٣ م. دولار .
- في دولة الكويت : انخفض العجز من ٣٢٢٩ مليون دولار إلى ٢٦٤ م. دولار.

٣ - خلال الفترة (١٩٩١ — ٢٠٠٠م) :

في الميزانية العامة للدولة لعام ١٩٩١ ، بلغ حجم المصروفات العامة المدرجة ١٦٤١٣,٧٤ مليون درهم ، بينما بلغ حجم الإيرادات العامة المدرجة ١٥٢٥٨,١٠ مليون درهم ، ومن ثم يكون العجز التمويلي قد بلغ ١١٥٥,٦٤ مليون درهم .

---

(١) بيانات صادرة عن وزارة المالية والصناعة - دائرة الميزانية - دولة الإمارات العربية المتحدة .

وفي الميزانية العامة للدولة للعام ٢٠٠٠م والتي أقرها المجلس الوطني الاتحادي مؤخراً (٢٠٠٠/٤/٢٦م) بلغ الإجمالي العام للمصروفات المقدرة ٢٣١١٧,٣٠ مليون درهم ، بينما بلغ الإجمالي العام للإيرادات ٢٠٦٧٩,٠٠ مليون درهم .

وبذلك بلغ العجز المقدر في هذه الميزانية ٢٤٣٨,٣٠ مليون درهم . وتشير هذه الأرقام إلى أن عجز الميزانية في العام الأخير قد بلغ نحو مثليه في عام ١٩٩١ . والجدول الآتي يقدم مقارنة بين إجمالي المدرج للميزانية العامة للاتحاد عن السنة المالية ١٩٩١ وإجمالي المقدر في هذه الميزانية للعام ٢٠٠٠م[1].

(أ) : المصروفات

البيان	المدرج ١٩٩١م	المقدر ٢٠٠٠م
أولاً : المصروفات الجارية		
الباب الأول	٥٣٢٦,١٦٨,٠٠٠	٧٥٥٢,٨٨٨,٠٠٠
الباب الثاني	٨٨٢٣,٢٦٩,٠٠٠	٨٥٤٦,٠٣٠,٠٠٠
الباب الثالث	٢٧١,٧٠٦,٠٠٠	٣٠٣,٧٩٨,٠٠٠
الاعتمادات الإجمالية	١٢٤١,٨٩٧,٠٠٠	٥٤٧١,١٢٦,٠٠٠[2]
ثانياً : الاستثمارات الثابتة والمالية		
الاستثمارات الثابتة	٧٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٠٨,٣٠٠,٠٠٠
الاستثمارات المالية	١٠,٧٠٠,٠٠٠	٤٠٨,٠٠٠,٠٠٠
الإجمالي العام للمصروفات	١٦٤١٣,٧٤٠,٠٠٠	٢٣١١٧,٣٠٠,٠٠٠

---

(١) بيانات وزارة المالية والصناعة ، وما نشر في صحيفة البيان بتاريخ ٢٠٠٠/٤/٢٧م ، ص ١٦ – ١٧ .

(٢) منها ٢٧,١٥٨,٠٠٠ درهم للمجلس الوطني الاتحادي .

(ب) : الإيرادات

البيان	المدرج ١٩٩١م	المقدر ٢٠٠٠م
مساهمات الإمارات		
أبو ظبي	١١,٧٨٢,٠٠٠,٠٠٠	١٢,٤٨٩,٠٠٠,٠٠٠
دبي	١,٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠
إيرادات الوزارات	٢٠٨٦,١٠٠,٠٠٠	٦٩٩٠,٠٠٠,٠٠٠
الإجمالي العام للإيرادات	١٥٢٥٨,١٠٠,٠٠٠	٢٠٦٨٩,٠٠٠,٠٠٠
العجز التمويلي (-)	١١٥٥,٦٤٠,٠٠٠	٢٤٣٨,٣٠٠,٠٠٠

وبعد هذه اللمحة الموجزة عن تطور حجم الميزانية العامة لدولة الإمارات خلال العقود الثلاث الماضية ، يمكن القول أن تحقيق فائض أو حدوث توازن أو عجز في الميزانية لا يتوقف فقط على التغيرات التي تطرأ على حجم الإنفاق العام ، ولكنه يتوقف أيضاً على التغيرات التي تطرأ على حجم الإيرادات العامة، والتي يعد القطاع النفطي من أهم مصادرها . ولعل ما يؤكد ذلك التذبذب الحاد الذي شهدته أسعار النفط في عامي ١٩٩٧ و ١٩٩٨ .

"لقد تأثر الوضع المالي للدول العربية بصورة عامة خلال عام ١٩٩٨ بالانخفاض الملحوظ الذي حدث في أسعر النفط خلال ذلك العام ، وتشير التقديرات الأولية إلى أن إجمالي الإيرادات انخفض بنحو ١٥,٦٪ مما أدى إلى ارتفاع العجز الكلي في الميزانيات المجمعة للدول العربية إلى أكثر من الضعف . وفي الواقع فإن أثر هذا التخفيض حدث بصورة رئيسية في الدول المصدرة للنفط التي تشكل فيها العائدات النفطية قرابة ثلثي الإيرادات ، وهي دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والجزائر وليبيا واليمن ، حيث انخفضت هذه العائدات بنحو ٢٨٪ ، وانخفضت الإيرادات الإجمالية نتيجة لذلك بحوالي ٢٢٪. وقد أدى ذلك إلى ارتفاع العجز الكلي إلى أكثر من خمسة أمثال ما كان عليه

في العام السابق ، كما ارتفعت نسبته إلى الناتج المحلي بنسبة مماثلة . أما الدول العربية الأخرى ، وهي التي تمثل فيها العائدات الضريبية ثلثي الإيرادات ، فقد ارتفعت هذه الإيرادات فيها بنحو ٧,٨٪ ، وارتفعت الإيرادات الإجمالية بحوالي ٦,٤٪ ، مما ساهم في انخفاض العجز الكلي بنسبة تقارب ٢١٪"[1].

هذا الارتباط الوثيق بين تقلبات أسعار النفط من ناحية (وبالتالي إيرادات قطاع النفط) والوضع المالي في الميزانيات العامة للدول النفطية ، يحتم على هذه الدول تدعيم سياساتها التنموية بالارتكاز على ثلاثة محاور رئيسية هي :

١ - الاستمرار الحثيث في استراتيجية تنموية تعتمد على تنوع مصادر الدخل .

٢ - ترشيد الإنفاق العام بصورة عامة والإنفاق الاستهلاكي الخاص بصورة خاصة .

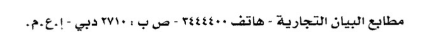
٣ - تدعيم الإيرادات العامة بموارد سيادية جديدة ، وزيادة الإنتاجية في كافة القطاعات الإنتاجية والخدمية (زيادة كمية ونوعية) سواء كانت قطاعات عامة أو خاصة .

---

(١) التقرير الاقتصادي العربي الموحد (سبتمبر ١٩٩٩م) ، ص ٧٣ .

الفهـــــرس

الموضـــــــــــوع	الصفحة


مطابع البيان التجارية - هاتف ٣٤٤٤٤٠٠ - ص ب : ٢٧١٠ دبي - إ.ع.م.